

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

DISERTAČNÍ PRÁCE

2012

Jan LODEK

UNIVERZITA KARLOVA

PRÁVNICKÁ FAKULTA

Katedra finančního práva a finanční vědy

DISERTAČNÍ PRÁCE

Postavení správce daně při zabezpečení státních příjmů

The position of tax administrator in providing the national income

Vedoucí disertační práce:

Doc. JUDr. Hana MARKOVÁ, CSc.

JUDr. Jan Lodek

Příčovy 89

264 01 Sedlčany

Prohlašuji, že jsem tuto disertační práci zpracoval samostatně, že jsem vyznačil prameny, z nichž jsem pro svou práci čerpal způsobem ve vědecké práci obvyklým a že tato práce nebyla využita k získání jiného ani stejného titulu.

V Praze dne 16.4.2012

.....

Motto:

- 1) Doufej ve spravedlnost, ale buď připraven i na bezpráví.¹
- 2) Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi²

Poděkování:

Na tomto místě bych chtěl poděkovat vedoucí mé disertační práce **Doc. JUDr. Haně Markové, CSc.** za cenné rady a připomínky, jichž se mi od ní dostalo a dále za ochotu a vstřícnost, se kterou během zpracování této disertační práce ke mně přistupovala.

¹ Lucius Annaeus Seneca ml.

² Spravedlnost je pevná a stálá vůle udělit každému jeho právo.

Obsah:	5
Úvod do dané problematiky	7
1. Finanční právo a jeho součásti	
1.1. Daňové a celní právo v systému práva.....	15
1.2. Vymezení daňového práva procesního.....	20
2. Právní instituty a jejich vymezení.....	25
3. Stav daňového řízení před přijetím nového daňového řádu	
3.1. Daňové, celní a správní řízení.....	37
3.2. Daňové řízení po přijetí daňového řádu.....	43
4. Vybrané otázky základních zásad v daňovém a správním řízení	
4.1. Společná ustanovení vybraných zásad.....	49
4.2. Zásada zákonnosti a některé právní principy.....	62
4.3. Zásada materiální pravdy a správní uvážení.....	79
5. Subjekty v daňovém řízení.....	88
6. Individuální správní akt v daňovém řízení.....	99
7. Odkladný účinek v daňovém řízení.....	110
8. Další významné právní instituty v daňovém řízení	
8.1. Ručení v celním a daňovém řízení.....	116
8.2. Zánik práva v celním a daňovém řízení.	134
8.2.1. Právní úprava lhůt v jiných státech EU.....	154
8.2.2. Analogie při hledání lhůt v evropském právu.....	159
8.3. Přepjatky a úrok v daňovém řízení	169
9. Subjektivní prvek při rozhodování	
9.1. Funkce soudnictví a přínos k Evropské právní kultuře.....	186
9.2. Přínos judikatury v daňovém řízení.....	197
10. Závěr a zhodnocení zkoumané právní úpravy.....	200
Abstrakt.....	208
Seznam použité literatury a pramenů.....	215
Seznam citovaných soudních rozhodnutí.....	220
Seznam internetových zdrojů.....	223
Seznam právních předpisů.....	224

Seznam použitých zkratk

Právní předpisy

ÚZ - Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, jak vyplývá ze změn provedených ústavními zákony č. 347/1997 Sb., č. 300/2000 Sb., č. 395/2001 Sb., č. 448/2001 Sb., a č. 515/2002 Sb.

LZPS - Usnesení předsednictva České národní rady ze dne 16. prosince 1992 o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součást ústavního pořádku České republiky - Ústavní zákon č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb.

CC – Nařízení rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších změn a doplňků (dále „celní kodex“).

CZ - zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů.

CZn – zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, po novele zákona č. 104/2011 Sb.

ZSDP – zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

DŘ - zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

SpŘ 1967 – zákon č. 71/1967 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů

SŘ - Zákon č. 500/2004 Sb., o správním řízení, ve znění pozdějších předpisů.

ObčZ - zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

ObchZ – zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

SŘS - zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

TR - zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

TZ – zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

ZoSD – zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní.

ZDP – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

ZDPH - zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

ISZ – zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů.

ZOŠVVM - zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona, ve znění pozdějších předpisů.

ZoPPK- zákona 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a o změnách některých zákonů (dále jen zákon „o silničním provozu“).

ZoSPD – zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Úvod do problematiky

Předmětem zkoumání této disertační práce jsou teoretické poznatky z oboru celního a daňového práva, provázané praktickými zkušenostmi realizující se prostřednictvím daňově (i celně) právních vztahů, jejich subjektů a objektů, práv i povinností účastníků řízení, v režimu procesního prostředí ZSDP, potažmo nového DR, jakožto komplexního pojetí řízení, v rámci samostatného odvětví finančního práva při naplnění odvětvotvorných kritérií v systému práva. Právní systém chápu ve více významech. Např. právní systém vykládám jako různě utvářený souhrn vztahů mezi odvětvími objektivního práva a právními normami. Tento termín pojmám jako soustavu základních právních systémů. V běžném významu lze charakterizovat právní systém, jako právní soustavu vytvořenou na základě souboru prvků navzájem propojených určitou strukturou vztahů.

Oproti tomu systém práva znamená označení struktury práva jako normativně právní konstrukce. Systém práva tak představuje vnější unitaritu a zároveň vnitřní diferencovanost práva. Diferenčním znakem členění práva na právní odvětví či pododvětví je charakter skupiny společenských vztahů, které jsou předmětem právní úpravy. Právní řád (objektivní právo) v určitém státě (národní právo) je vždy nějak strukturován. Způsob seskupení a uspořádání právních institutů do odvětví je podstatou systému práva. Výsledek tohoto způsobu seskupení a uspořádání právní materie je právním systémem. V běžném významu lze charakterizovat právní systém jako právní soustavu vytvořenou na základě souboru prvků navzájem propojených určitou strukturou vztahů. Systematika finančního práva se může jevit jako účelová, přičemž se v ní odráží pojetí finančního práva jako odvětví práva, finanční vědy anebo pedagogické disciplíny. Lze zcela jistě uvést, že neexistuje plné shody o systematickém uspořádání finančního práva tak, jako podobně není jednotného názoru co do samotného pojetí výšece právního řádu označované za finanční právo.

Podle mého názoru je nutné finanční právo vnímat jako odvětví širší, než např. právní regulace daní, poplatků apod. Při vytváření systému finančního práva jsou zejména zkoumány vzájemné vazby právních norem v relaci k předmětu jejich regulace a naopak je zkoumáno začlenění norem do systému s ohledem na předmět regulace, metodu a blízkost norem k jiným normám v systému práva. Uspořádání norem do systému tak dává možnost zkoumat účinky celé skupiny právních norem na jimi regulované vztahy, chování a činnost lidí.³

³ Spáčil, B.: Teorie finančního práva ČSSR, Orbis, Praha 1970, s. 65.

Finanční právo jako stále se vyvíjející se odvětví, není právem kodifikovaným. Otázkou je, zda je vůbec odvětvím kodifikovatelným⁴. Celý soubor právních norem označovaný za finanční právo se vyznačuje poměrně volnější vzájemnou vazbou ve srovnání např. s normami trestního práva nebo obchodního či občanského práva.

Finanční právo svým rozsahem a různorodostí regulovaných vztahů dává tušit spíše o možnostech dílčí kodifikace jeho tzv. subsystémů či subodvětví, např. v rámci úpravy daní a správy daní a poplatků. Určité známky kodifikace vykazuje již dnes např. úprava celního práva. Myšlenkou vytvoření finančního kodexu se koncem osmdesátých let zabýval Cezary Kosikowski,⁵ který kodifikaci finančního práva považoval za nejlepší způsob uspořádání a zdokonalení finančního zákonodárství především s ohledem na vytvoření tzv. obecné části finančního práva, zahrnující obecné zásady a instituty platné pro celé odvětví a který také uvažoval i o procesu kodifikace po určitých etapách.

Finanční právo je v národních právních řádech některých států akceptováno různě. Rozdíly, lze spatřit v rozsahu finančního práva a v jeho svébytnosti. Např. ve Francii se objevuje „droit fiscal“ jako samostatné odvětví podle R. Davida⁶, avšak podle P. Pescatorea jde o součást speciálního správního práva⁷. Naopak anglické právo akceptovalo samostatně pouze úpravu daní v „tax law“.⁸ Vzhledem ke svému odbornému zaměření a profesní orientaci, jsem zvolil téma disertační práce z oblasti oborů daňového a celního práva o specifických právních otázkách týkající se správy daní a cla v řízení před orgány veřejné moci, při uplatňování procesně právní úpravy ZSDP a DŘ s přihlédnutím k jeho tvorbě.

⁴ Pokud by mělo jít pouze o kodifikaci formální, pak jistě půjde o označení určitého procesu soustředění, přesného vyjádření a systemizace existujících pravidel, potažmo písemného zakotvení existujících pravidel a sjednocení a upravení poměrů nebo sjednocení právních předpisů určitého oboru ve formě zákona popř. Kodexu (zákoníku). Oproti tomu materiální kodifikaci chápu jako výsledek procesu jednotné a systematické právní úpravy právních norem určitého odvětví práva, úpravu široké právní oblasti v jednom zákoně směřující k úplnosti resp. procesu změny stávajícího práva tvorbou nebo vytvořením zákoníku nebo kodexu, jakožto vnitřně koherentního souboru systematiky uspořádání právních textů a obsahující komplexní úpravu určitého právního odvětví.

⁵ Kosikowski, C.: Problem kodyfikacji polskiego prawa finansowego, Folia Iuridica, LU, Łódź 1989, biblioteka.law.uni.torun.pl/publikacje/brzezinski.html

⁶ David, R.: Droit Danaís, Paris 1960; Knap, V.: Velké právní systémy, Úvod do srovnávací právní vědy, C.H. Beck, Praha 1996.

⁷ Pescatore, P.: Introduction à la science de droit, Luxembourg 1960, <http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/revue/ridc>; Velké právní systémy: úvod do srovnávací právní vědy / Viktor Knapp. -- 1. vyd. -- Praha : C.H. Beck, 1996. 248 s. ; (Beckovy právnícké učebnice).

⁸ Velké právní systémy: úvod do srovnávací právní vědy / Viktor Knapp. -- 1. vyd. -- Praha: C.H. Beck, 1996. 248 s.

Úvahy promítnuté do této disertační práce, jsou příspěvkem k problematice postavení správce daně při aplikaci vybraných institutů předvídaných právní úpravou ZSDP a v současné době právní úpravou DŘ, jako komplexního pojetí procesně právní úpravy, ve vztahu k zvláštním právním předpisům, tj. celním, které v řízení před celními orgány (např. v řízení kontrolním, vyměřovacím, a vymáhacím), tedy v řízení před odlišným správcem daně, upravují obdobné právní materie, však při zachování dílčích specifík, které jsou vlastní právní úpravě předpisů celních, pro které nelze uplatnit postup (řízení) podle ZSDP či pravidel současného DŘ, nebo pravidel podle správního řádu. Celní zákon, totiž s účinností od 1.7.2011, v této oblasti již upravuje pouze to, co je vzhledem ke specifickému zaměření činnosti celních orgánů nezbytné a co bylo v rámci přípravy této novely shledáno jako odůvodněná odchylka od nového daňového řádu. V ostatních případech je nutno zvolit postup podle *lex generalis*, tj. podle ustanovení DŘ.

Právní úprava ZSDP, primárně koncipovaná zejména pro územní finanční orgány, se legislativním vývojem stala i procesním instrumentem při realizaci působnosti řady správních a jiných státních orgánů (např. celních), kterým právní úprava ZSDP v návaznosti na přechod nového daňového řádu, může činit výkladové obtíže. Základní hledisko, které jsem při vzniku této disertační práce zvolil, je skutečnost, že nástroje využívané v rámci správy daní a cla v řízení před odlišným správcem daně, vykazují natolik výrazná specifika, které označuji za zvláštní (např. pojem deklarant, dlužník, celní řízení, daňové řízení, celní dohled, místní šetření, daňová kontrola, následná kontrola, daňové přiznání, celní prohlášení, řízení vyměřovací či doměřovací, mlčenlivost, prekluze a promlčení, atd.) pro která je jen velmi obtížné hledat obecné základy v jiných právních předpisech (např. ve SŘ). V uvedených souvislostech je předmět disertační práce formulován tak, že dílčí poznatky podložené teoretickými východisky, vnímáno prostřednictvím teorie právní argumentace v předestřených otázkách a verifikované praktickými postupy v řízení před správcem daně podle celních předpisů nebo ZSDP či dispozici DŘ, které poslouží ve vybraných tématech k posouzení kvality a provázanosti pozitivní právní úpravy a k upřesnění některých pojmů, jak v rovině teoretické, tak i s poznatky v řízení před správními soudy.

Cílem disertační práce, je tak analyzovat užití nástrojů v procesu daňového a celního řízení před správcem daně, tedy objasnit jakým způsobem stát prostřednictvím svých orgánů, naplňuje zásady dobré správy při dodržování zásady legální licence a jaké prostředky a zvláště způsoby k tomu volí v dané oblasti a jaká práva a povinnosti v tomto procesu řízení mají ostatní účastníci řízení. Závěry pak odůvodní možné potřeby změn pozitivní právní

úpravy v souladu s požadavky aplikační praxe. Vzhledem k věcnému rozsahu a trvání této disertační práce docházelo k její průběžné aktualizaci a upřesňování některých pojmů a vymezených obsahů, neboť výsledky legislativního procesu v tak dlouhém období lze jen velmi těžko předjímat a popsaný stav tak může být lehce překonán.

První vymezené obsahové body, jsou tak pojaty co nejšeřeji, a to tak, že případné průběžné změny pozitivní právní úpravy sledující společenské změny jsou historicky vyhodnoceny s případným dovozením určitých vývojových trendů. Ve vhodných souvislostech jsem přihlédl k vlivu práva Evropské Unie (dále jen „právo EU“) na kultivaci národní právní úpravy.

Druhá část je již koncipována výběrově, nicméně s významnými právními instituty, které jsou posuzovány v rámci příslušných právních předpisů. Jednotlivé části budou sice vycházet z filozofie uplatňování základních zásad správního procesu na řízení vedená podle ZSDP či DŘ, tedy východisek přísně obecných.

Těžiště problematiky však spočívá v rozpracování vybraných právních zásad v souvislosti s věcně zpracovanou problematikou významných právních institutů při posuzování některých právních principů v daňovém řízení, s provázaností základních zásad správního procesu. Poslední část synteticky spojí body předchozí a předloží filozofii právní úpravy správy daní při plnění vybraných daňových i nedaňových povinností *de lege lata* i *de lege ferenda*. Snažit se ihned v úvodu této disertační práce o definici cíle může mít pro autora různé důsledky. Z hlediska právní vědy, která je k vědeckým postupům jistě tolerantní, existuje riziko, že stanovením cíle si autor, např. touhou po poznání, významně ovlivní průběh a výsledek disertační práce.

Z možného hlediska naplnění cíle uvádím, že nepovažuji za nejdůležitější vývoj právní úpravy správy daní a poplatků, ale naopak úsilí o vystižení a popsání určitých zákonitostí či forem, mající dopad na právní vztahy v rámci různých oborů práva. Proto pro realizaci práva, považuji za právně významný výklad (interpretaci) práva, jímž se objasňuje smysl a obsah právních norem za účelem jejich poznání, pochopení a používání. Podle mého názoru interpretace práva má několik funkcí. Jedná se především o funkci poznávací, neboť jejím prostřednictvím lze zjistit skutečný obsah právní normy (popřípadě jejich institutů a dále funkci praktickou, neboť právo je interpretováno proto, aby bylo následně aplikováno.

Pro výklad práva lze použít i funkci argumentační, kdy argumentující sám právo neaplikuje, ale kdy se naopak snaží aplikující orgán přesvědčit o určitém výkladu, zejména tedy ve svůj prospěch (např. správní orgány, a advokáti vůči soudům). Je tedy nutné zjistit

obsah a význam právní normy a teprve poté lze právo aplikovat. Pojem interpretace pochází z latinského slovesa „interpretatio“, což znamená „rozumět“, „vykládat“, „vysvětlovat“.⁹ Oba termíny, tj. „interpretace“ i „výklad“, lze užít jak pro označení poznávací a vysvětlovací procedury, tak i k označení samotného výsledku výkladu - tzv. interpretačního závěru. Interpretaci chápu rovněž jako základ pro vědecké poznávání. Toto poznávání v pozitivistické tradici racionalismu a moderny bylo chápáno jako poznání objektivní. Pokud tedy má být interpretace procesem vědeckého poznávání, musí si činit nárok na objektivitu.

Stav dnešního práva se vyznačuje pluralitou právních systémů (vnitrostátního, mezinárodního evropského), rozsáhlostí, nekomplexností a často též nepřehledností pramenů práva (zákonů, podzákoných předpisů i aktů práva EU) se zvětšujícím vlivem soudcovského dotváření práva (především správních, ústavních a mezinárodních soudů). Jistě je pravda, že soudní praxe je často konfrontována s velice obtížnými interpretačními problémy, proto si vypomáhá formulováním vlastních doktrín, které však nejsou vždy dostatečně metodologicky provázané. Podle mého názoru, je potřeba důkladného propracování právní teorie v oblasti právní metodologie, vyhovující podmínkám českého právního řádu, společně s praxí. Pokud používám v této disertační práci metody výkladu ve vztahu k právní normě, lze tento postup vnímat jako způsob postupu, kterým se snažím dojít k pravdivým poznatkům o smyslu a významu některých ustanovení příslušného zákona. Metody, které nejúžeji souvisí s interpretací právní normy, lze v právní vědě obvykle nazvat jako vstupní úvahy o metodologii (metodách) interpretace práva.

V tomto směru využívám zpravidla metody jazykového, logického, systematického, teleologického výkladu, případně historického výkladu a metody srovnávací. S teleologickým výkladem často souvisí také použití analogie. Teleologická metoda je úzce spojena s představami o spravedlnosti nebo o správné právní úpravě¹⁰. Za teleologický výklad tedy bývá někdy označován též takový postup zejm. ústavních soudů, kdy dochází k uplatnění základního lidského práva nebo právního principu jako základního argumentu pro určitý výkladový závěr.

⁹ Šenková, S. Latinsko-český, česko-latinský slovník. Olomouc: Nakladatelství Olomouc, 1999, s. 64.

¹⁰ Pulkrábek, Z. ji dokonce definuje: „Teleologická metoda přihlíží k účelu zákona, resp. k představám o spravedlnosti či správné úpravě.“ Pulkrábek, Z. K problému otevřenosti (psaného) práva a možnostem jeho dotváření. *Právník*. 2000, č. 11, s. 1037.

Právní principy, hodnoty práva jako takového a lidská práva patří dokonce mezi tři nejvýznamnější argumentační okruhy teleologického výkladu.¹¹ Určitý výčet argumentů teleologického výkladu vymezují např. na základě postupů popsanych F. Melzerem v publikaci *Metodologie nalézání práva*¹²: upřednostnění výkladu směřujícího k účelu zákona, požadavek bezrozpornosti, argument ad absurdum, argumentace povahou věci, argumentace právními principy a teleologická redukce. Jakkoli je tedy teleologický výklad spojen s řadou problémů, nelze přehlédnout jeho možný přínos pro zhodnocení významu určitého ustanovení. Zejména je pak užitečným nástrojem pro to, aby se výklad práva nestal formalizovanou procedurou abstrahující od původního cíle, k němuž je stále jen prostředkem; v důsledku extrémního množství předpisů a jejich nárůstu totiž snadno může dojít k redukci zodpovědného a vše zohledňujícího rozhodování na pouhý formalismus, jež z nás činí, jak uvádí P. Holländer, „věrné nositele Kafkova a Haškova odkazu“.¹³ I kdybych však nevzal v potaz tento argument, lze argumentovat ve prospěch teleologického výkladu již tím, že účel je imanentní součástí práva a teprve jeho pochopením můžu docílit úplného poznání smyslu normy, která byla vytvořena pro jeho naplnění. Podobný názor bychom našli v literatuře např. u R. Jheringa¹⁴, K. Engliše¹⁵ nebo O. Weinbergera.¹⁶ Metodou jazykového výkladu dospívám jednak ke zjištění smyslu jednotlivých slov a vět podle gramatických i jiných pravidel. S přihlédnutím k pojmu právní metodologie, pracuji i s pojmem právní argumentace. Pokládám si však otázku, jaký vztah této „disciplíny“ má k právní metodologii.

¹¹ Boguszak, J. Čapek, J., Gerloch, A. *Teorie práva*. Praha: ASPI, 1997. s. 187.

¹² Melzer F., *Metodologie nalézání práva*, 1 vydání 2010 C. H. BECK – XX, 284 s.

¹³ Holländer, P. *Filosofie práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2006. s. 90. Podobně na nebezpečí formalismu v důsledku nadprodukce právních předpisů v poslední době upozorňuje Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 7. 2009 sp. zn. 1 As 31/2009-81: „Otrocké následování doslovného znění zákona, jehož se žalobce domáhá, nemá v moderním právním státě opodstatnění. Pokud vezmeme v úvahu jednu ze základních charakteristik právní normy (tenzi mezi její obecností a širokou variabilitou společenských vztahů, na než dopadá) a nadprodukcí právních předpisů posledních let, jakož i jejich vzájemné překrývání, mohlo by trvání na doslovném znění zákona bez možnosti užití dalších výkladových metod (vedle metody jazykové) vést v konkrétních případech k absurdním důsledkům.“

¹⁴ R. Jhering ve svém dile *Účel v právu* deklaroval, že „Stvořitelem práva je jeho účel. ... Neexistuje právní věta, jež za svůj původ nevděčí nějakému účelu, tj. nějakému praktickému motivu.“ Citováno z: Holländer, P. *Filosofie práva*. Plzeň: Aleš Čeněk, 2006. s. 76. P. Holländer hodnotí Jheringův přínos právní vědě jako tzv. paradigmatický zlom, po němž už není myslitelné „výlučně normativní chápání práva, abstrahující od jeho účelu a smyslu“. Tamtéž, s. 86.

¹⁵ K. Engliš podle P. Holländera zastával názor, že normu lze pochopit pouze teleologicky, jelikož vzniká jako prostředek k určitému účelu. Tamtéž, s. 82.

¹⁶ „Domnívám se, že součástí práva jsou i spojovací „nitky“ norem, tj. právní principy a teleologické pozadí práva.“ Weinberger, O. *Norma a instituce: Úvod do teorie práva*. Brno: Masarykova univerzita, 1995. s. 104.

Odpověď nacházím v rámci řešení složitých případů, kde půjde především o právní a skutkové otázky. Tomu odpovídá i dvojitý předmět právní argumentace. Jsou to jednak tvrzení o významu právních institutů v předpisech uvedených (např. tvrzení jazykového významu z hlediska právní normy), tj. i zdůvodnění tvrzení o obsahu právní normy. V konsekvencích předchozího obsahu tak půjde i o justifikaci argumentů pro zdůvodnění použitých metod a jejich ospravedlnění. Jde tak o možné nalezení kritérií pro rozlišení přípustných a nepřípustných argumentů v rámci právní metodologie.

Vzhledem k tomu, že právo tvoří pohyblivý systém, ve kterém jsou jeho prvky v množině vztahů stabilnější a jiné zase dynamičtější, může jít také o výkladový rámec, jehož obsahem je vlastně zjišťování toho, co vlastně právem má být. Pokud mám na mysli výkladový cíl, tak půjde o výkladové metody, původ jejich legitimacy a co má být pomocí výkladu zjištěno. Podíváme-li se blíže na tradiční výkladové metody, vidíme, že často i v obecné rovině mohou směřovat k velmi rozdílným cílům. Není proto divu, že výkladové metody mohou autora vést i k naprosto rozdílným interpretačním výsledkům. Bližším rozbořem této problematiky lze také dojít k závěru, že pokud určité ustanovení právního předpisu budu vykládat s ohledem na aktuální hodnoty a limity (meze) v právu, pak může jít zcela o jiný výkladový cíl.

V dalších konsekvencích postupu aplikace a interpretace práva, v rámci popisovaných subjektů práva, vymezím určité pojmy a právní instituty předvídané v režimu celních předpisů a daňového řádu s upozorněním na některé rozpory mezi „duchem“ a literou zákona. Kritéria výběru při posuzování zkoumaných subjektů práva určuji zejména jejich významem, srovnání a frekvencí jejich výskytu zejména ve zvláštních předpisech, případně dalšími kritérii, podle výkladu mezi metodami interpretace práva z hlediska jejich míry spolehlivosti. Tam kde využívám prostor pro interpretaci práva v rámci některých popisovaných skutečností a událostí, je postup určován zejména úvahou v rámci právní metodologie, autoritou soudů, jejich zkušeností a praxí.

V následujících příkladech pak demonstruji různé právní dimenze primárního objektu interpretace, v rámci oboru celního a daňového práva, tj. vybrané instituty normativního právního textu z hlediska jejich obsahu přiřazuji k sekundárním objektům interpretace v rámci jejich ospravedlnění a užití ve smyslu a účelu příslušného zákona. Smyslem této demonstrace je pak ukázat, že zdánlivě, na první pohled jednoduché a jednoznačné případy (např. uplatnění právního institutu ručení, prekluze, zástavního práva a jiné), předpokládají použití metodologických direktiv, které jdou často za rámec vlastního textu zákona.

Také v některých částech této práce poukážu na relativně abstraktní formulace právních norem a právních principů. Rozhodujícím kritériem bude to, zda lze stanovit jednoznačné závěry na základě interpretace standardními metodami, či zda takový závěr není možný a proto při výkladu je nutné argumentovat též metodologickými direktivami z oblasti historického, teleologicko-axiologického a popř. i komparativního instrumentaria. Dále budu posuzovat některé zákonné relace předvídané celními a daňovými předpisy ve vztahu k ústavním principům a k ústavním zásadám, konkrétně zásady zákonnosti, principu chráněného zájmu, rovnosti, právní jistoty a předvídatelnosti práva, které se prolínají celým daňovým řádem.

Disertační práci v jejím komplexním pojetí chápu jako pokus o přiblížení se k odpovědím na některé otázky právní interpretace, např. co je po právu. Součástí tohoto tázání je rovněž řada dílčích otázek, které souvisejí s teorií i praxí právní interpretace. Jedná se zejména o otázky po struktuře a funkcích právní interpretace, úloze subjektivity interpreta ve vztahu k výsledku interpretace, vztahu právního myšlení a právního jazyka, vztahu právní interpretace a právní argumentace, diskursivního pojetí práva a právní metodologie při řešení složitých právních případů. K praktickému rozměru těchto problémů jak jsem již uvedl, náleží i otázka fungování právní argumentace. S přihlédnutím k těmto kritériím, musím přihlédnout i k rozhodovací činnosti soudů resp. soudců z pohledu jejich nestranného a nezávislého rozhodování.

V tomto směru poukážu na některé aspekty soudního řízení v rámci rozhodovací role soudců s vědomím právní hermeneutiky.¹⁷ Rozhodovat v souladu s právem neznamena pouze formalisticky právo aplikovat, ale aplikovat jej jako smysluplný systém - strukturovaný, provázaný a koherentní celek, a respektovat přitom tedy elementární principy aplikace práva včetně požadavku bezrozpornosti a jednotnosti aplikace práva.¹⁸

¹⁷ Název hermeneutika je zřejmě odvozen od antického boha Herma, který byl nejen bohem obchodníků a zlodějů, ale byl také prostředníkem bohů a vykladačem jejich poselství. Řecké herme-neuein v sobě podle G. Ebelinga zahrnuje tři významové roviny: vyjadřovat, vykládat a překládat; přičemž vkládat a překládat se dá shrnout pod pojem interpretovat (např. Grondin, J.: Úvod do hermeneutiky. Praha 1997, s. 36.

¹⁸ Ke koncepci integrity v právu viz např. Kühn, Z. Aplikace práva ve složitých případech. K úloze principů v judikatuře. Praha: Karolinum, 2002, s. 150; a Vejvalková, Z. - Hlouch, L. Princip jednoty a bezrozpornosti aplikace právního řádu v rozhodování správních úřadů. Právní rozhledy, 2005, č. 23, s. 873 a násl.

1. Finanční právo a jeho součásti

1.1. Daňové a celní právo v systému práva

Daňové právo, z hlediska této disertační práce charakterizují jako právní odvětví veřejného práva, které se zabývá zejména stanovením a vybráním příslušných daní (poplatků, odvodů, i výběrem cla), v užším smyslu sem patří daňové zákony, v širším smyslu ZSDP a nový DR, které upravují práva a povinnosti správců daně, daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní tak, aby byl v dnešním pojetí naplněn základní cíl správy daní, kterým je především správné zjištění, stanovení a vybrání daní, jakož i zajištění jejich úhrady (dále jen „cíl“), možná i příslušné rozhodnutí soudů.

Jedná se o postup normovaný daňovými a případně i jinými zákony, který zahrnuje interakci mezi správcem daně a dalšími zúčastněnými subjekty. Jak jsem již v úvodu uvedl, tímto cílem (zejména „daňového“ řízení) je správné materiální zjištění a stanovení daně a zajištění její úhrady. V tomto ohledu cíl správy daní navazuje na smysl samotné existence daní, kterým je zajištění financování veřejných potřeb společnosti, třebaže to není explicitně vyjádřeno v zákoně. Jde tedy o zajištění účasti jednotlivce (subjektu) na nákladech nutných k účinnému fungování státního aparátu a zajištění veřejných služeb a také o potřebu realizovat zákonem nebo na základě zákona stanovený příjem veřejného rozpočtu. Dosažení a naplnění cíle, tak musí být proto rozumné a uvážlivé v souladu s principem proporcionality, tj. zásahy do majetkových práv účastníků řízení musí být ospravedlnitelné a řádně odůvodnitelné. Pokud vnímám daňové právo za samostatné právní odvětví v systému finančního práva, pak je otázkou, zda může být aplikováno v souladu se zásadou autonomie práva s následkem přiznání či nepřiznání daňovému právu, při jeho aplikaci, zvláštní smysl v rámci užití pravidel a pojmů z jiných právních odvětví.

V souladu s náhledem na vymezení současného finančního práva, které odpovídá právní regulaci veřejných finančních činností, avšak s ohledem na procesy globalizace podléhá jak daňové tak finanční právo společenským změnám, což následně vytváří nový rámec pohledu na tyto obory v systému práva, kritéria jeho systematiky, jakož i nové vazby k ostatním právním odvětvím, jsou nejzávažnější posuny v teoretických náhledech na vnitřní strukturu odvětví finančního práva, které se odrážejí v názorech a pokusech oddělit oblast daňového práva, ze systematiky finančního práva jako samostatného právního odvětví. Ve Slovenské republice tuto myšlenku v oblasti daňového práva realizoval významný představitel slovenské vědy o finančním právu prof. V. Babčák, který působí na Právnické

fakultě Univerzity Pavla Jozefa Šafárika v Košicích.¹⁹ Finanční právo chápu jako veřejnoprávní obor. I když je finanční právo samostatným odvětvím práva v systému práva, neznamená to, že by neměl styčné plochy s dalšími právními obory.

Finanční právo vnímám jako souhrn právních norem, které upravují vztahy vznikající v procesu tvorby, rozdělování a užívání peněžních „fondů“ státu, tedy v průběhu finanční činnosti státu, za účelem zabezpečení jeho úloh a funkcí. Finanční činnost státu chápu jako činnost značně rozsáhlou a mnohostrannou. Tato rozsáhlost, mnohostrannost a různorodost finanční činnosti a tím i finančně právních vztahů, vznikajících v souvislosti s ní je i příčinou kvantitativní početnosti norem finančního práva. Velmi úzká souvislost je s dalšími veřejnoprávními obory, zejména s právem ústavním a správním. Pokud jde o ústavní právo, tak toto je základem pro ostatní obory práva. Každé právní odvětví tvoří určitou soustavu danou vzájemnými vztahy jejich jednotlivých institutů. To platí samozřejmě i pro právo finanční. Uspořádání jednotlivých článků finanční soustavy vyžaduje určit mezi finančně právními normami jejich obsahový vztah, souvislost a příbuznost. Finanční právo je tak jako převážná většina jiných pozitivních právních oborů, členěno na dvě části - na část obecnou a část zvláštní. Samotný systém finančního práva s ohledem na skutečnost, že se jedná o právo nekodifikované, bývá rozčleněn z různých úhlů pohledu. Např. pražská učebnice finančního práva,²⁰ jej dělí obdobně jako je dělena převážná část pozitivních právních oborů na část:

- a) obecnou – do které řadí problematiku finanční činnosti a jejich organizačně právních forem, předmětu a systému finančního práva a celou rozsáhlou problematiku realizace finančně právních norem,
- b) zvláštní - která je jako velice obsáhlá tvořena desítkami zákonů a stovkami norem nižší právní síly a tvoří vlastní pozitivní finanční právo, dle obsahové příbuznosti norem ji dále dělí na:
 - 1. právní úprava rozpočtů a státních fondů,
 - 2. právní úprava daní, poplatků, cla, a dalších povinných dávek,
 - 3. právní úpravu úvěru,
 - 4. právní úpravu měny a peněžního oběhu,
 - 5. právní úpravu devizového hospodářství,
 - 6. právní úpravu finančního trhu.

¹⁹ Babčák, V.: Daňové právo, Košice 2005, s. 15 a násl.

²⁰ Bakeš, M. a kol.: Finanční právo. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2003, s.13.,

Oproti tomu brněnská učebnice finančního práva,²¹ obecnou část jednoznačně nevymezuje a uvádí, že se jeho vydělení jeví jako sporné, když toto svoje dělení opírá o neexistenci společných institutů, společných pramenů ve formálním smyslu apod., kdy všeobecné poznatky o finančním právu, jeho předmětu, normách a vztazích, určité instituty obecného charakteru se dotvářejí v jeho jednotlivých částech, pak zvláštní část jako hmotně právní úpravu v rámci jednotlivých druhů finančních činností dále blíže specifikuje a rozděluje:

na část fiskální, kde účelem její regulace je zajistit regulérnost tvorby, rozdělování a užití materiálního základu poskytování veřejných statků a dle vztahů, v jejichž rámci dochází k toku peněz a které dále dělí na:

- rozpočtové právo tvořící páteř systému veřejných financí a části fiskálního práva, jež reguluje soustavy veřejných peněžních fondů, principy jejich organizace, zásady sestavování, schvalování a kontroly rozpočtů,
- berní právo upravující příjmy veřejných fondů daňového a poplatkového charakteru s tím, že tyto normy určují osoby zatížené daňovou či poplatkovou povinností, objekt, základ a sazbu příslušné dávky,
- celní právo jako odvětví mnohém příbuzné s berním právem, a které reguluje akcesorický příjem státního rozpočtu, kterým je clo,

nefiskální část, pro kterou je tok peněz podružná záležitost, primárním zájmem je regulace samotné podstaty peněz a peněžního systému a jež dále dělí:

- na měnové právo, které tvoří páteř nefiskální části finančního práva sestávající se ze souboru právních norem, jež ho tvoří, reguluje peněžní jednotku a její systém, platební styk a peněžní oběh a vztah vlastní měny k měnám ostatním,
- na devizové právo, které v postatě splývá s měnovým právem a je určitou formou ochranou měny tím, že reguluje operace na devizovém a kapitálovém trhu, jejichž objektem jsou tzv. devizové hodnoty,
- na veřejné bankovní právo jako soubor právních norem regulující státní dozor nad bankami,
- na veřejné pojišťovnické právo upravující obligatorní pojistné fondy, které však nemají charakter veřejných peněžních fondů, na puncovní právo, které obsahuje

²¹ Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa. I.díl. MU Brno, 2004, s. 58.

normy administrativního charakteru veřejnoprávní ingerence do nakládání s drahými kovy.

Uvedené dělení lze označit jednotným názvem jako finanční právo hmotné a to jako každé další právní odvětví by nemohlo plnit řádně svoji funkci, pokud by neobsahovalo ucelený soubor vlastních procesních norem, což ve finančním právu obstarává zejména ZSDP a v dnešním pojetí nový DŘ. Do práva daňového a poplatkového lze řadit hmotněprávní i procesněprávní pravidla upravující jednotlivé daně a poplatky, jejich vznik, obsah, zánik daňové a poplatkové povinnosti a zejména pak daňové řízení. Dále je možné uvažovat o dalších „příjmech“, např. o clu, které je příjmem rozpočtu EU²² a které má vlastní hmotněprávní úpravu vyplývající z práva EU. V některých ohledech se lze setkat i s hraničním názorem, který odnímá celnímu právu jeho dílčí samostatnost a naopak považuje celní právo za postupně se ingerující součást práva EU. Je přitom nepopiratelným faktem, že právo EU má výsostné postavení co do regulace a sazby cel, úpravy celních režimů i řady aspektů v rámci celního řízení (přijetí celního prohlášení, před přijetím celního prohlášení, pojem dlužník, celní dluh, celní dohled a jiné). Z hlediska výrazných změn, které celní právo výrazně zasáhlo v uplynulých letech, se pojí změny v nazírání celního práva a ve vymezení jeho postavení v rámci právního řádu.

Tradičně bylo celní právo vnímáno jako součást práva finančního, jako jeden ze subsystemů jeho fiskální části.²³ Se změnami v oblasti způsobu a formy právní regulace a na odlišné vnímání významných jeho jednotlivých funkcí, lze vysledovat určitý posun. Tedy elementárním pojmem v rámci oboru celního práva je clo, které je nezastupitelným pojmem spojeným s přehraničním obchodem a jeho regulace představuje jeden z významných rozpočtových příjmů. Ještě výraznější je posun ve vnímání celního práva v širším kontextu, tedy uvnitř systému finančního práva. Pominu-li určité vazby na právo ústavní, pak je nutné se zabývat zejména vztahem celního práva k právu správnímu, trestnímu, evropskému a právu mezinárodnímu. Zatímco u práva správního a trestního se jedná o vztah do jisté míry tradiční, značných změn doznaly vazby na předchozí zmiňované první dvě právní disciplíny. V rámci vztahu k právu správnímu je nutné se na tomto místě zmínit především vazby celního zákona na správní řád, daňový řád a přestupkový zákon. Při využití SŘ jako subsidiárního procesního předpisu v řízení před celními orgány je významná jeho role zejména v rámci tzv. celního

²² Srov. čl. 269 Smlouvy o založení Evropského společenství, rozhodnutí Rady ze dne 29. září 2000 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství (2000/597/ES, EURATOM), Úř. věst. L 253, 07/10/2000, s. 0042–0046).

²³ Srov. Mrkývka, P. a kol.: Finanční právo a finanční správa. 1 díl. Brno: Masarykova univerzita, 2004.

práva trestního při rozhodování o správních deliktech právnických osob. Za povšimnutí stojí i používání termínů trestní právo daňové a celní. Vzhledem k výše uvedenému uvádím, že celní právo sice vnímám jako integrální součást finančního práva v rámci jeho pododvětví v systému práva, však vzhledem k jeho zvláštnímu postavení, jej považuji za zcela samostatný obor z hlediska systému práva ingerující především do finančních zájmů, práva EU. Celní právo vnímám jako výseč finančního práva (právně složitou) se svou příslušnou terminologií a se svým specifickým obsahem. V konsekvencích pojetí finančního práva má tento veřejnoprávní obor nejužší souvislost s právem správním. Je to dáno hlavně tím, že řada finančních orgánů je zároveň orgány státní správy a navíc již z hlediska jeho předmětu tu jde o činnost (postup) orgánů moci výkonné, orgánů územních samosprávních celků a jiných orgánů, právnických a fyzických osob, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy²⁴. Pokud srovnám vymezení působnosti podle uvedeného ustanovení, s právní úpravou SpŘ²⁵ je více než zřejmé, že současně účinný SR má působnost značně širší²⁶ a vztahuje se nejen na správní řízení jako takové, ale na veškeré postupy vymezených orgánů při výkonu veřejné správy (tj. nikoliv pouze státní správy), které jsou výkonem veřejné moci. Podle judikatury ÚS²⁷ se veřejnou mocí rozumí taková moc, která autoritativně rozhoduje o právech a povinnostech subjektů, ať již přímo nebo zprostředkovaně, přičemž subjekt, o jehož právech nebo povinnostech rozhoduje orgán veřejné moci, není v rovnoprávném postavení s tímto orgánem a obsah rozhodnutí tohoto orgánu nezávisí od vůle subjektu. Činnost správních orgánů je upravena předpisy, které patří do práva správního. Dříve prakticky v celé oblasti finančního práva platil minimálně podpůrně SpŘ. Tato souvislost byla v důsledku přijetí nových právních norem např. pro daňovou a poplatkovou oblast zrušena. A tak vedle rozpočtového řízení, které mělo již v předchozím období vlastní právní úpravu, se nyní i řízení daňové řídí samostatnými ryze daňově právními procesními předpisy. Řada daňově právních vztahů obsahuje mezinárodní prvek a vychází z mezinárodních smluv, které jsou předmětem práva mezinárodního. Zde se projevují vazby mezi právem finančním a právem mezinárodním. Souvislost finančního práva nalezneme i s mezinárodním právem veřejným, a to je zejména v oblasti devizového hospodářství a daní.

²⁴ Srov. ustanovení § 1 odst. 1 a 2 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

²⁵ Ustanovení § 1 odst. 1 zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád), ve znění pozdějších předpisů.

²⁶ Dosavadní judikatura NSS týkající se použitelnosti správního řádu v řízení podle služebního zákona, viz rozsudek NSS ze dne 16.5.2007, č.j. 3 Ads 1/2007-68, dostupný na www.nssoud.cz.

²⁷ Srov. ÚS sp. zn. II. ÚS 75/1993, dostupný na www.nalus.usoud.cz.

1.2. Vymezení daňového práva procesního

Procesní právo daňové se z hlediska účelu neliší od jiných procesních předpisů, poskytujících na straně jedné orgánu státu pravomoc k určitému procesnímu postupu při aplikaci hmotného práva, prostřednictvím které má být bezprostředně naplněn účel práva jako takového, na straně druhé zakládající procesní postavení účastníka řízení a poskytujících mu záruku určitých subjektivních procesních práv, přičemž oboje pouze plní úlohu prostředku k naplnění vlastního účelu práva. Daňové právo procesní navazuje na daňové právo hmotné a společně tvoří jednotný celek - daňové právo, které vykazuje znaky samostatného subsystému. Ačkoli samotné tuzemské daňové právo nelze dnes považovat za samostatné právní odvětví, tvoří právní úprava daní dosti specifický fragment právní úpravy, která je sama o sobě jednou z oblastí úpravy široce koncipovaného práva finančního, tvořeného dále právními úpravami rozpočtů a státních fondů, úvěru, měny a peněžního oběhu, devizového hospodářství a finančního trhu. Toto finanční právo pak lze považovat za samostatné odvětví v systému českého práva.

Daňové právo procesní se tak z hlediska předmětu regulace finančního práva zdá být součástí práva daňového, kterému poskytuje aplikační prostředky nutné k dosažení jeho zákonodárcem stanoveného cíle. Právní normy jako prameny práva daňově procesního tak standardně upravují postup orgánů veřejné moci (tzn. správců daně na různých úrovních a stupňů), při realizaci jejich pravomoci a kompetenci. Představují tak jeden ze základních atributů legality a slouží nejen k naplnění vlastního účelu daňového práva, ale i k ochraně veřejných subjektivních práv, povahy homotněprávní (soudnictví poskytuje ochranu veřejným subjektivním právům, kterým korespondují veřejnoprávní povinnosti. Subjektivním právem je třeba obecně rozumět oprávnění subjektu chovat se nějakým způsobem. Toto právo je má však v podstatě tři složky, a to právo chovat se určitým způsobem, právo požadovat určité chování od jiného (minimálně se zdržet rušení možného chování) a právo požadovat od státu právní ochranu je-li umožněné chování omezováno či znemožňováno. Veřejnými subjektivními právy jsou pak práva fyzických či právnických osob založená právními normami, které umožňují a chrání určité chování těchto osob ve vztahu k subjektům veřejné správy (moci). Zvláštní kategorií veřejných subjektivních práv jsou ústavně zaručená veřejná subjektivní práva, která vyplývají z právních předpisů ústavního práva; jsou označována jako základní lidská práva a svobody. Při uplatňování veřejných subjektivních práv je nezbytné, aby se skutečně jednalo o veřejné subjektivní právo a aby osoba vůbec byla nositelem takového práva, resp. aby jím disponovala. Porušení veřejného subjektivního práva

představuje vždy porušení zákonnosti (případně též ústavnosti). Uvedené však nelze vyložit opačně, tedy že by každé porušení zákonnosti (tj. objektivního veřejného práva) bylo též porušením veřejného subjektivního práva, neboť ne každé povinnosti správního orgánu odpovídá i subjektivní právo nějaké osoby. Pro soudní přezkum při ochraně veřejných subjektivních práv ve správním soudnictví a v ústavním soudnictví pak platí, že nikoliv každé porušení zákonnosti (resp. zákonného veřejného subjektivního práva) musí též představovat porušení ústavnosti (ústavně zaručeného veřejného subjektivního práva). Tuto skutečnost konstatoval již ve svém usnesení také ÚS,²⁸ který uvedl, že mu „nepřísluší posuzovat celkovou zákonnost či dokonce správnost rozhodnutí, ale jeho úkolem je zjistit, zda napadeným rozhodnutím došlo k zásahu do základních lidských práv a svobod. Společným znakem všech finančně-právních norem totiž je, že upravují finanční vztahy. Lze se setkat i s názorem, podle něhož je daňové právo rovněž součástí správního práva, které je rovněž samostatným právním odvětvím, jehož předmět zkoumání tvoří soubor právních norem, které upravují společenské vztahy vznikající v oblasti veřejné správy.

Jak jsem již výše uvedl, tvoří daňové právo hmotné a daňové právo procesní jednotný celek, kde je však třeba vždy rozlišovat část hmotně-právní upravenou v jednotlivých právních předpisech odpovídajícím jednotlivým druhům daní (např. daň z příjmů, daň z přidané hodnoty, spotřební daň) a dalším peněžitým plněním majícím povahu daně (např. místní poplatky, správní poplatky, cla) a část procesní upravenou v obecné rovině v právním předpise společném pro všechny druhy daní. V tomto naznačeném směru jde o tradiční konstrukci obvyklou i v jiných státech, kdy je úprava daňového práva procesního (na rozdíl od práva hmotného) svěřována komplexním kodifikacím, což nevylučuje, aby určité oblasti, kde je to odůvodněno jejich specifickými rysy a z toho vyplývající potřebou zvláštní úpravy, byly upraveny v samostatných zákonech. Je tedy běžné, že materie daňového práva procesního je obsažena i v jednotlivých hmotně-právních daňových zákonech, které vymezují předmět jednotlivých daní, daňové povinnosti s nimi související, jakož i nezbytné odchylky procesní, které vyplývají ze specifík předmětu daně, okruhu daňových subjektů, popřípadě mezinárodních aspektů. Označení kodifikace daňového práva procesního, není podle mého názoru zcela přesné označení, neboť v případě platné a účinné tuzemské právní úpravy, se nejedná o vytvoření takového komplexního kodexu či zákoníku, který by zahrnoval veškeré procesní normy z oblasti daní, tedy včetně specifík jednotlivých druhů daní. Nelze tedy takové označení pro obecný procesní předpis využít, neboť nepředstavuje jednotnou a

²⁸ Usnesení ÚS ze dne 25. 1. 1995 sp.zn. II. ÚS 45/94,

systematickou právní úpravu určitého většího úseku tuzemské právní úpravy v její materiální či formální kodifikované celistvosti. Tomu napovídal i název daňový řád, který byl rovněž využíván (zejména judikaturou správních soudů) pro označení ZSDP. Uvedený zákon od nabytí své účinnosti k 1.1.1993 byl mnohokrát novelizován.²⁹ Pouze malé procento tvořily samostatné novely, které představovaly věcný zásah do konstrukce zákona. Jedním z důvodů pro novelizaci zákona o správě daní a poplatků bylo odstranění dílčích nedůsledností a nepřesností, čímž bylo z valné části vyhověno i požadavkům podnikatelské sféry. Poslední, nejčtenější a nejrozsáhlejší kategorií přijatých novel byly reakce na nejrůznější změny předpisů ze všech právních odvětví, které na daňovou procesní úpravu bezprostředně navazovaly nebo se jí týkaly; tato kategorie změn nebyla většinou vyvolána návrhy Ministerstva financí, ale návrhy jiných resortů, popřípadě poslaneckými iniciativami. Ve většině případů se jednalo o nepřímé novely, které reagovaly pouze na aktuální potřeby vyvolané navrženými změnami v souvisících právních předpisech. Od tohoto zavedeného trendu se poněkud odklonila tzv. technická novela ZSDP.³⁰ Předložený návrh změn ZSDP byl veden snahou pokusit se reagovat na některé významnější nedostatky platné právní úpravy, které v konečném důsledku narušovaly vztahy mezi správci daně a daňovými subjekty na straně druhé. Těmito změnami došlo s účinností od 31.10.2007 k přímé novele ZSDP, a to celkem k třidvaceti jeho změnám. Z důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona vyplývá, že důvodem ke zpracování novely ZSDP bylo např. zlepšení postavení ručitele, provázanost systému postihů za porušení platebních povinností v jednotlivých daních a jeho zřetelné nastavení v jednotlivých hmotněprávních zákonech.³¹ Hlavním záměrem bylo technické zpřesnění a doplnění stávající právní úpravy a odstranění stávajících disproporcí. Kromě těchto technických zpřesnění došlo i k dalším změnám. Například v ustanovení § 11 odst. 2 ZSDP se rozšířila legislativní zkratka „daňový poradce“ o právnickou osobu, která oprávněně vykonává daňové poradenství. V ustanovení § 23 odst. 1 ZSDP týkající se nahlížení do spisu, se zavedla povinnost pro správce daně seznámit daňový subjekt s obsahem spisu a o každém nahlížení do spisu pořídít protokol o ústním jednání. Podstatně se změnilo i ustanovení § 43 ZSDP, které upravuje vytýkáci řízení.

²⁹ cca 58x.

³⁰ Zákon č. 270/2007 Sb., e dne 26. září 2007, kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

³¹ Sněmovní tisk č.124/0, www.psp.cz.

Kromě těchto novel ZSDP, byl přijat zákon, kterým se mění zákon o ISZ a některé zákony v souvislosti s jeho přijetím, mající dopad na některá ustanovení ZSDP.³² Pro daňovou exekuci byla důležitá změna v ustanovení § 70 odst. 3 ZSDP.³³ Jelikož vláda ČR mnohokrát deklarovala zájem na podpoře podnikatelského prostředí a rovněž i svou snahu zlepšovat toto podnikatelské prostředí, reagoval na tento záměr i předložený návrh na změnu citovaného zákona. Zmíněná právní norma, které se navržené změny dotkly, významným způsobem zastřešily vývojový rámec procesního právního prostředí na území ČR. Doposud se veškeré zásadní pokusy o zlepšení podnikatelského prostředí realizovaly nejčastěji v oblasti zákonů postihujících oblast živnostenského podnikání či obchodního práva, avšak oblast daňového řízení zůstávala zcela nepovšimnuta. Ačkoliv Ministerstvo financí již delší dobu připravovalo novou právní úpravu procesní daňové normy (předpokládal se název DŘ), která měla nahradit ZSDP s účinností 1.1.2010. Předložené návrhy změn měly za cíl zpřesnit současný text zákona a zlepšit celkově podmínky v oblasti podnikatelského prostředí ve vztahu ke správě daní a poplatků. Tyto předestřené změny však musely nalézt reálnou oporu v hmotněprávních a procesněprávních pravidel vycházejících z právní úpravy ZSDP, tj. v pravidlech přísně obecných, které přiznávají daňovému právu, především jeho procesní postavení, v rámci materiální čistoty řízení. V uvedených konsekvencích mám za to, že je určitě v pořádku, když úpravu společnou upravuje zákon obecný a specifické potřeby dané oblasti řeší zákon upravující tuto oblast (*lex specialis*). Tak tomu je i v platném oboru celního a daňového práva, kdy jednotlivé zákony v tomto oboru představují zvláštní postavení vůči procesním odchylkám v ostatních daňových předpisech.

Nutno podotknout, že tento princip je možné paušálně uplatňovat pouze v rámci daného právního odvětví, nikoliv pro celou oblast veřejného práva. Specifikum procesního práva daňového s ohledem na dnešní vývoj se zdá být dosti zřejmé a není zcela jasné, zda začlenění oblasti úpravy pod správní právo a tedy minimálně latentně pod vědu správního práva, by v budoucnu nepřineslo dnes nechtěné změny výkladů některých institutů a nebylo by v rozporu s vývojem směrem k větší autonomii disciplíny, tj. následně i výkladů a aplikace práva. Tato dualita práva a obtížnost úpravy vede již od prvních desetiletí minulého století ke konstatacím, že právě daňovému procesu je jak teorie, tak legislativa mnoho dlužná. V

32 Sněmovní tisk 224, dostupný na www.psp.cz

33 „*K promlčení se přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námitky. Po dobu výkonu rozhodnutí soudem nebo soudním exekutorem anebo do uspokojení z výtěžku veřejné dražby lhůta podle odstavců 1 a 2 neběží, a to až do právní moci rozhodnutí o ukončení těchto řízení nebo jeho ukončení; lhůta rovněž neběží po dobu přihlášení nedoplatku v insolvenčním řízení.*“

souvislosti s přípravou rekodifikace daňového práva procesního se v odborných diskusích objevila otázka vztahu DŘ a SŘ. Předmětem diskuse bylo, zda by nebyla vhodnější konstrukce, podle níž by DŘ (sekundárně tedy všechny daňové zákony) byl subsidiárně podřazen pod SŘ. Názory volající po subsidiárním použití SŘ na daňové zákony se nejvíce odvolávaly na obecný pohled tradiční právní teorie, podle něhož by v rámci principu jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu měly být zákony připravovány provázaně z pohledu celého systému. Nevhodná se jevila konstrukce, podle níž je obdobná materie duplicitně roztržena do jednotlivých zákonů bez ohledu na to, že některé otázky jsou již řešeny v předpise obecném. Tato argumentace volající po subsidiárním podřazení daňového řádu bylo z obecného pohledu voláním po výlučném podřazení daňového práva pod právo správní. K tomu je nutno dodat, že správní právo sice nepochybně a zdánlivě obecně představuje část právního řádu, která upravuje veřejnou správu a která představuje soubor právních norem, které se vztahují k činnosti a organizaci veřejné správy, přičemž obecná část správního práva obsahuje takové úpravy jako zásady, pojmy a instituty, které v zásadě platí pro veškerou veřejnou správu. SŘ chápe veřejnou správu jako službu veřejnosti.

Pojem služba veřejnosti se sice v textu objevoval v § 4 odst. 1, je však třeba jej mít na paměti při interpretaci všech ustanovení, stejně jako zásadu ochrany dobré víry a subsidiarity zásahu do poměrů adresátů veřejné správy. V tomto smyslu správní řád nepochybně zvýšil nároky kladené na správní úřady a na konkrétní úřední osoby v zájmu posílení právní jistoty a předvídatelnosti veřejné správy. Uvedené principy jsou v textu zákona na patřičných místech konkretizovány tak, že vyplývají z požadavku praktického uplatňování "dobré správy" a v mnoha případech je lze i bez hlubší znalosti teorie práva rozumově odvodit. Přestože SŘ obsahuje konkrétní vymezení základních zásad činnosti správního orgánu, podle mého názoru není tento výčet z hlediska svého obsahu výčtem neměnným, resp. statickým. Nasvědčuje tomu právě pojetí veřejné správy jako služby veřejnosti a zakotvení pojmu dobré správy do textu zákona.

Pojem dobrá správa je pojmem dynamickým, jehož obsah není vhodné definovat ve formě zákona. Důvodem je skutečnost, že to, co lze považovat za dobrou správu dnes, za pár let nemusí být dostatečné. Inspiraci tak lze při výkladu jednotlivých základních zásad činnosti správních orgánů najít právě i v principech dobré správy definovaných veřejným ochráncem práv a v dokumentech Rady Evropy a EU, které nám dávají návod k nalezení odpovědi, co je obsahem pojmu dobrá správa. Důležité je dodat, že rozsah působnosti výše uvedených zásad je mnohem širší než rozsah komplexní působnosti SŘ.

2. Právní instituty a jejich vymezení

Existence kvalitních a propracovaných zákonů aplikujících se při správě daní v širším pojetí správy, tj. hmotněprávních norem, které obsahují obecně pojato = kdo, jakou, z čeho a v jaké výši platí daň, je nezbytnou podmínkou pro vytvoření efektivně fungujícího ekonomického systému daného státu. Není však podmínkou postačující. Podle mého názoru, tou je kvalitní fungující správa, která je vykonávána prostřednictvím správců/správních orgánů a vytvořením kvalitních pravidel vtělených mimo jiné do procesněprávních norem, které zaručí stranám zákonný a zcela souladný stav či postup, při jejich správě /výběru. Nárok na daň na straně jedné a daňová povinnost na straně druhé jsou realizovány způsobem, který je v okolních zemích předmětem zákonné procesní úpravy a od roku 1992 i v ČR, pomineme-li poměrně rozsáhlou procesní úpravu přijatou zákonem o přímých daních.³⁴

V období od roku 1962 do roku 1992 platila na našem území vyhláška Ministerstva financí³⁵ (dále jen „MF“), která nahradila komplexní právní úpravu obsaženou ve vyhlášce MF³⁶ a kterou se upravovalo řízení ve věcech daňových, a vydávají se společně předpisy k provedení daňových zákonů. Tato změna vytvořila situaci, ve které byla procesní úprava zařazena v různých právních předpisech, a odpovědi na procesní otázky se nalézaly v právních předpisech v tomto pořadí³⁷. Tento stav nadále přetrvával i po přijetí nové obecné právní úpravy správního řízení. V roce 1992 v souvislosti se zaváděním nové daňové soustavy a s důsledným přechodem na principy právního státu, byla přijata zákonem o správě daní a poplatků komplexní právní úprava procesního daňového práva. Z hlediska pružnosti a účinnosti při správě a výběru daní se tak mělo jednat primárně o vytvoření administrativně únosné hierarchie správců, kteří spolehlivě, prostřednictvím vysoce erudovaných úředníků budou zajišťovat kontrolu, výběr, tedy splnění daňových povinností a omezovat svým přístupem rozsáhlé daňové úniky, které nepřispívají dosavadní ekonomice a tím celé společnosti (jako státu). Míra naplnění principu „dobré a plnohodnotné správy“ však závisí i na samostatných zákonech z hlediska jednoduchosti, srozumitelnosti, předvídatelnosti – v rámci jednoznačné interpretace právních předpisů včetně nebyrokratického systému řízení ve věci správy daní, myšleno v širším smyslu. Jak vyplývá z charakteristiky správy, nejedná se pouze o výběr daní.

³⁴ Zákon č. 76/1927 Sb., z. a. n.

³⁵ Vyhláška č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků; účinná od 28. 2. 1962 do 31. 12. 1992.

³⁶ Vyhláška č. 162/1953 Ú.l. účinná od 8. 6. 1953 do 27. 2. 1962.

³⁷ Zvláštní hmotněprávní daňový předpis, vyhláška a vládní nařízení o správním řízení č. 91/1960 Sb.

V pojetí široce koncipované správy daní včetně postupu správních orgánů při správě daní má v dnešním pojetí tato správa dalece širší záběr. Správa daní je integrální součástí každého společenského systému, je jejím vtělením. Završuje celý proces praktické aplikace daňového systému a ověřuje jeho reálnou funkčnost. Málokterá peněžní kategorie má tak bohatou a dlouhodobou historii jako právě daně a také cla. Daně byly a jsou tradičním nástrojem fiskální politiky. Jejich geneze, postavení mezi ostatními nástroji i úkoly se vyvíjely v těsné vazbě s genezí, postavením a úkoly státu.

Pojem daně v české teorii právní i ekonomické je traktován řadou významných představitelů odborné veřejnosti. Daň je možno vnímat z ústavněprávního pohledu jako omezení vlastnického práva i z pohledu státovědného jako občanskou povinnost. Přímě v Listině základních práv a svobod se vyskytuje pojem daň a poplatek, kteréžto pojmy jsou v právní teorii různě vykládány. Daně není možno chápat jen jako zdroj financování státu, ale také jako stimulaci žádoucího chování zdaňovaných subjektů. Každá skupina daní totiž představuje jiné dopady do reálné ekonomiky, skýtá různé možnosti k daňovým únikům, má různou míru spravedlnosti, ovlivňuje různé stránky aktivity daňových subjektů. Tato znalost působení je cenná pro daňovou politiku a přispívá k využívání daní jako nástroje řízení.

V dnešním pojetí se daní rozumí forma příjmů veřejných rozpočtů, kterou se odčerpává ze zákona podle předem stanovené sazby daně část nominálního důchodu subjektu na nenávratném principu. Daně tak od svého vzniku až do současnosti vytvořily početně bohatou druhovou skladbu, která se v konkrétní praxi neustále obnovuje, mění se a doplňuje.

Ani v dnešním pojetí není tento proces ukončen. Vznikají nové daně (např. ekologické) a lze zpozorovat i návrat k typicky feudálním daním (např. ve V. Británii k dani z hlavy). Roztřídění daní tak představuje jakousi klasifikaci daní, která přispívá ke zpřehlednění a utřídění velké množiny existujících daní.

V souvislosti s předchozím odstavcem se pokusím přiblížit k užšímu výkladu pojmu „daň“ v jeho objektivním a subjektivním smyslu. V praxi se používá pojmu daň v různých souvislostech. Například: daň jako v zákoně odpovídající pojem, daň jako označení pohledávky státu za platební povinností určitých osob nebo daň jako označení platební povinnosti individuálně určených osob atd. Daň z pohledu práva podle mého názoru je ekonomickou právní hodnotou, která se týká více právních norem. Například podle zákona o ZoSD, jak vyplývá z jeho změn a doplnění, tvořily soustavu daní v ČR vybrané druhy daní a jiné daně, než jsou uvedeny pro účely tohoto zákona a v tomto zákoně jiné daně nelze ukládat.

Ukládají je hmotně právní daňové zákony a spravují pověřené orgány státní správy za použití procesního režimu daňového předpisu, kterým byl tehdy účinný ZSDP. Z hlediska právní úpravy pojmu daně uvedeném v ZDP je v ustanovení § 1 tohoto zákona, tento pojem vymezen jako daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Z tohoto ustanovení obecně vyplývá, že i tyto daně jsou veřejnoprávní povinnostmi ukládané ve veřejném zájmu k financování veřejných statků bez přímého protiplnění příslušného subjektu. Tyto daně se týkají vymezených příjmů – plnění či daňových (poplatkových) situací.

Daně z právního hlediska lze vnímat jako platební povinnost, kterou stát stanoví zákonem a jež slouží k získání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro účely veřejného rozpočtu, aniž přitom stát poskytuje zdaňovaným subjektům individuálně odpovídající ekvivalent, tedy protiplnění, které by se vyznačovalo stejností vztahu k plnění zdaňovaného subjektu získaného daní. Z hlediska pojetí ZSDP a těchto daní je daňová povinnost nepřenositelná. Nelze proto daňovou povinnost jednoho subjektu, např. právnické osoby k dani z příjmů právnických osob nahradit povinností jiných subjektů (fyzických osob) k jiné dani, k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a naopak.

V tomto směru se vyjádřil ÚS³⁸, v rámci charakteru Ústavní úpravy postavení jedince ve společnosti, která obsahuje ochranu individuálních práv a svobod, jakož i ochranu veřejných statků. Rozdíl mezi nimi spočívá v jejich distributivnosti. Pro veřejné statky je typické, že prospěch z nich je nedělitelný a lidé nemohou být vyloučeni z jeho požívání. Příklady veřejných statků jsou veřejný pořádek, zdravé životní prostředí, bezpečnost osob (národní tak nadnárodní). Veřejným statkem se tudíž určitý aspekt lidské existence stává za podmínky, kdy není možno jej pojmově, věcně i právně rozložit na části a tyto přiřadit k jednotlivcům jako podíly. Pro základní práva a svobody je, na rozdíl od veřejných statků, typická jejich distributivnost. Aspekty lidské existence, jakými jsou např. osobní svoboda, svoboda projevu, účast v politickém dění, volební právo, právo zastávat veřejné funkce atd., lze pojmově věcně i právně členit na části a tyto pak přiřadit jednotlivcům. V případě kolize je nutné stanovit podmínky, za splnění kterých má prioritu jeho základní právo či svoboda, a za splnění kterých jiné, resp. určitý veřejný statek. Základním pravidlem je v této souvislosti maxima, podle níž základní právo či svobodu lze omezit pouze v zájmu jiného základního práva či svobody nebo veřejného statku. V tomto naznačeném směru se zabývám i obsahem pojmu daň.

³⁸ Nález ÚS ČR ze dne 9.10.1996 sp. zn. PL. ÚS 15/96, dostupný na www.nalus.usoud.cz.

Například v případě citovaného zákona nejprve osoby provádí činnost, z níž plynoucí příjmy jsou podrobeny dani. Osobně vzniká daňová povinnost, kterou přiznává a uhrazuje finančnímu úřadu zásadně později, obecně v zákonem stanovené lhůtě za zdaňovací období. Od vzniku daňové povinnosti do okamžiku její úhrady existuje na straně osoby daňový dluh a na straně finančního úřadu daňová pohledávka. Zaplacením daňová povinnost zaniká. Lze shrnout, že povinnosti osoby splnit daňový dluh odpovídá právo finančního úřadu na úhradu daňové pohledávky.

Pojem daň, lze v tomto smyslu vnímat jako „právní vztah“ závazkový a synallagmatickým. Obecně závazkový právní vztah definuje ustanovení § 488 ObčZ a to jako právní vztah, ze kterého věřiteli vzniká právo na plnění (pohledávka) od dlužníka a dlužníkovi vzniká povinnost závazek splnit. Daní jako synallagmatickým závazkovým vztahem lze rozumět skutečnost, že dlužník má od okamžiku vzniku daňového dluhu až do jeho zániku zaplacením nejen povinnost, ale též právo jej uhradit, splnit; přičemž formálně není rozhodné, zda se jedná o jedinou platbu nebo ve splátkách. Tomuto závěru svědčí i ustanovení § 2 odst. 2 ZSDP, které zavazuje správce daně uplatňovat při vyžadování plnění povinností v daňovém řízení jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Daň jako právní vztah je definován v ustanovení § 57 odst. 2 ZSDP.³⁹ Je tak poukázáno na to, že jednotlivé daňové zákony stanoví abstraktní a obecné právní skutečnosti, jejichž naplněním se v konkrétním případě daň zakládá jako veřejnoprávní obligační (závazkový) vztah. Jako povinnost subjektu práva (dlužníka) plnit státu (daňová povinnost, daňový dluh) na jedné straně a na druhé straně jako relativní subjektivní veřejné právo státu na plnění (daňová pohledávka) individuálně určeným subjektem práva (dlužníkem). Specifikum daně jako subjektivního právního vztahu státu a individuálně určené osoby spočívá v tom, že v řízení o dani je určená osoba povinna vždy plnit, dále něco určitého konat, určitého konání se držet nebo určité konání strpět. Z tohoto pohledu však nutně vyplývá právní otázka. Co tedy rozumět daní v objektivním smyslu a daní v subjektivním smyslu.

Obecnou formální definici pojmu daň náš právní řád neobsahuje. Základní východisko k úvaze nabízí LZPS.⁴⁰ Podpůrně lze poukázat i na citovaný ZoSD, který v ustanovení § 1 odst. 2 textuje, že jiné daně než ty, které jsou uvedeny v odstavci 1, nelze stanovit.

³⁹ Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost podle tohoto zákona nebo zvláštních předpisů.

⁴⁰ Srov. čl. 11 odst. 5: "*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*".

Vycházím-li ze slova "ukládat" v LZPS, je možné učinit závěr, že ústavní zákon uvádí pojmy daň a poplatek jako pojmy objektivně rovnocenné ve smyslu povinnosti veřejnoprávní povahy. Obdobně ve smyslu daň jako povinnost veřejnoprávní povahy lze argumentovat slovem "*stanovit*" v ustanovení § 1 odst. 2 ZoSD.

To znamená, jde-li o daň, jedná se na rozdíl od dobrovolného plnění, např. na základě smlouvy, v případě daně o nucený, právním předpisem uložený závazek plnit ve prospěch státu. Poněkud zavádějící bylo lze nalézt použití termínu „daň“ ve smyslu legislativní zkratky zákonodárcem v ZSDP, jejíž obsah byl určen především ustanovením § 1 odst. 1 tohoto zákona. Pod touto zkratkou se ukrývají spolu s daněmi v užším ekonomickém smyslu rovněž jiné dávky jako poplatky, odvody, zálohy a další dávky, které se od ekonomické definice daně vzdalují.

Podle učebnice finančního práva Masarikovy Univerzity v Brně, by bylo případnější užití souhrnného termínu starší československé právní i ekonomické teorie a praxe, a to pojmu „*berně*“, která byla chápána jako majetkové plnění ve prospěch veřejné korporace nebo fondu, stanovená autoritativně, pokud to není plnění uložené na základě soukromoprávní normy nebo jako sankce pro chování odporující právnímu řádu.⁴¹ Z hlediska pojetí DŘ je daní obecná zátěž, která zavazuje všechny tuzemce podle jejich příjmů, majetku a kupní síly k financování všeobecných úkolů státu. Pravomoc státu zdaňovat za určitých, přesně definovaných podmínek, byla institucionalizována právě za účelem shromáždění prostředků k zabezpečení veřejných statků.

Podle citovaného čl. 11 odst. 5 LZPS, je možno daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Toto ustanovení vylučuje, aby daňovou povinnost stanovovala exekutiva. Naopak v případě daní jde o prerogativu Parlamentu, jenž je obdařen exkluzivní kompetencí zdaňovat. Článek 11 odst. 5 LZPS také vyjadřuje ústavní zmocnění pro Parlament k legitimnímu omezení vlastnického práva skrze jím přijatý zákon. Do autonomní sféry jednotlivce, kterou spoludefinuje i vlastnické právo, je tak veřejné moci umožněno zasáhnout z důvodu ústavně aprobovaného veřejného zájmu, jehož podstata v případě daní spočívá ve shromažďování finančních prostředků na zabezpečování různých typů veřejných statků.

Legitimita zdaňování vyplývá mj. z toho, že výsledky zdaňování jsou používány i k ochraně a vytváření podmínek pro rozvoj vlastnictví, přičemž tuto ochranu a vytváření podmínek je nutno samozřejmě z něčeho platit.

⁴¹ Mrkývka P. a kol. Finanční právo a Finanční správa, 2004, Kapitola XVIII. Berní právo, s. 5.

Tento účel zdaňování ale není jediný; daňový zásah do majetkové a právní sféry jednotlivce nabývá na ospravedlnění právě rovnoměrností rozdělení těchto břemen. V případě daní tudíž půjde o posouzení omezení základního práva na vlastnictví garantovaného LZPS z důvodu veřejného zájmu na naplnění státního rozpočtu aprobovaného právě čl. 11 odst. 5 LZPS, a to za účelem spojeným s naplňováním funkcí státu. Jiného ekonomického i právního charakteru než vymezení pojmu daně jsou poplatky. Poplatky lze charakterizovat jako státní příjmy nebo peněžitou dávku zákonem stanovenou, nenávratnou, vybíranou státem nebo jinými veřejnoprávními korporacemi za zákonem stanovené úkony jejich orgánů.

Daní v objektivním smyslu tedy můžeme rozumět právními normami stanovené a vymezené právo státu na určité plnění vůči konkrétní osobě uplatňuje pověřený státní orgán. Předmětem daně jako subjektivního závazku určité osoby vůči státu jsou právními normami určená jednání, konání nebo krátce chování osob, Může se jednat např. o pobírání příjmů, o darování věci, o převod nemovitosti atd. Tento právní důvod (titul) daně může být dán zvláštními zákony a na základě nich se také závazek určité osoby vůči státu zakládá. Přímou z právního předpisu však subjektivní daňový závazek ani jeho účinky nevznikají. K tomu je třeba, aby došlo konkrétním jednáním nebo chováním osoby k naplnění zákonem obecně a abstraktně určených právních skutečností jako podmínek vzniku daňové povinnosti. Tak se v praxi utváří podstata daňové povinnosti na straně subjektu (jako osoby povinné) a daňového nároku na straně státu (v postavení oprávněného), v souhrnu pak podstata daně jako obligačního (závazkového) veřejnoprávního vztahu. Pravomoc státu zdaňovat za určitých, přesně definovaných podmínek, byla institucionalizována právě za účelem shromáždění prostředků k zabezpečení veřejných statků.

Na základě předchozího pojednání docházím k závěru, že daň v subjektivním smyslu je možno chápat jako právní vztah, který se zakládá v tom, že v důsledku naplnění právních skutečností abstraktně vymezených zákony objektivní právo:

- 1) přiznává státu právní nárok požadovat určité plnění na individuálně určené osobě, ukládá této osobě povinnost stanovené plnění provést a pro případ dobrovolného nesplnění vymezuje nucené splnění právní normy. Je-li daň tedy právním vztahem personálním (osobním) a obligačním (závazkovým), je potřebné poukázat i na rozdíly mezi daní jako veřejnoprávní závazkovou povinností a závazkem, který upravuje právo soukromé. Hlavní odlišností lze, podle mého názoru, shrnout přibližně do těchto hlavních okruhů:

a) Vznik, trvání, případná změna a zánik daňové povinnosti jsou abstraktně definovány zákonem. Naplněním zákony stanovených právních skutečností vzniká v konkrétním případě povinnost určité osoby plnit státu. I v případě využití možnosti daň sjednat (ustanovení § 31 odst. 7 ZSDP) není důvodem vzniku daňové povinnosti konkrétní osoby smlouva, ale obecně závazný právní předpis. Aktivním subjektem daně ve smyslu veřejnoprávní obligace je vždy stát v postavení věřitele (oprávněného) ze závazkového vztahu. Daňový nárok (pohledávka) přísluší státu a plněním závazku je povinen daňový subjekt jako "pasivní" subjekt uvedeného obligačního vztahu. Daňová povinnost je převážně jednosměrná, ale může tomu být i jinak (viz např. odpočty u daně z přidané hodnoty, daňové přeplatky atp.). Vlastním, užším, smyslem daně jako veřejnoprávního závazku určité osoby vůči státu je zejména povinnost k placení. Avšak z daňových právních předpisů za účelem zjištění, stanovení a splnění daňové platební povinnosti plyne pro daňový subjekt pro řízení o dani (o zaplacení daně) řada dalších povinností k určitým konáním, k závazkům něčeho se zdržet nebo něco trpět.

b) V časovém vývoji daňové povinnosti lze rozlišovat tato významná stadia: vznik, splatnost a vykonatelnost. Daňová povinnost vzniká naplněním určitým zákonem obecně vymezených právních skutečností, podmínek, které na straně státu zakládají právní nárok na daň a na straně osoby daňový závazek. Současně se vznikem daňové povinnosti tak vzniká daňová pohledávka. Okamžikem vzniku daňové povinnosti vstupuje subjekt práva (dlužník) do závazkového právního vztahu vůči druhému subjektu práva (státu). Naplněním příslušným zákonem obecně vymezených podmínek vzniká daňová povinnost podle příslušného předpisu co do druhu, ale současně i co do rozsahu, včetně lhůty ke splnění. Každá osoba nebo osoba, jež je k tomu vyzvána, které daň jako povinnost vznikla, je povinna daň přiznat příslušnému státnímu orgánu (správci daně) v určené lhůtě. V téže nebo zákonem stanovené lhůtě je daň i splatná. Pokud je základ daně nebo daň osobou vypočtena odchylně od příslušného zákona, stanová základ daně a daň osobě rozhodnutím správce daně.

Pak je dlužná daň splatná ve lhůtě určené správcem daně. Jakmile je o stanoveném základu daně a vyměřené dani daňový subjekt vyrozuměn správcem daně rozhodnutím, hradí daň jako vlastní daňový dluh a úhradou tohoto dluhu vyrovnává daňovou pohledávku na straně státu. Přitom daňová povinnost a současně daňová pohledávka obecně zahrnují nejen daň, ale i příslušenství daně. Vznik daňové povinnosti neznamená vždy povinnost daňového

subjektu k okamžitému, konkrétnímu plnění, resp. daňovou povinnost v užším smyslu, není však bez právních účinků. Je tomu tak z důvodu, že obecně je daň splatná v zákonem stanovených lhůtách. V řízení o dani je vzájemné postavení státu a daňového subjektu nerovné; veřejná moc je nadřazena.

Jak již bylo naznačeno v předchozím obsahu této kapitoly, daň není v právním řádu ČR legálně definována a její obsahová náplň ve smyslu legislativní zkratky „daň“, se nacházela pouze v ZSDP, konkrétně v ustanovení § 1.⁴² Pro potřeby procesních právních předpisů upravujících správu daní tak bylo nutné předmět správy daní rozšířit i na jiná peněžitá plnění, která nesplňují výše uvedené definiční znaky daní v pravém slova smyslu.

V ustanovení § 2 byl tak vymezen pojem „daň“ pouze pro účely zákona, který plnil roli legislativní zkratky. Aby mohlo být na daň nazíráno optikou ZSDP, musely být splněny dvě podmínky:

- 1) formální označení podle ustanovení § 2 ZSDP a
- 2) muselo se jednat o příjem veřejného rozpočtu. Pokud některá z těchto podmínek chyběla, nejednalo se o daň.

Na rozdíl od daně, definovat pojem clo, není snadné. Samotné clo lze pojímat jako veřejnou dávku, jež se platí za zboží, které přechází přes celní hranice určitého státu.⁴³ Z hlediska systému finančního práva lze clo vnímat jako pojem právní či právně-ekonomický.

Zákonodárci ani právní věda v prostředí kontinentálního práva se přitom neshodují na jediné správné definici cla v právním pojetí. Jednou z možných definic je vymezení cla coby povinné platby sui generis, stanovené právními předpisy, která se vybírá v přímé souvislosti s přechodem zboží přes státní hranici od osob, které zboží dovážejí, resp. vyvážejí, nebo od osob, pro které se takové zboží dováží nebo vyváží.⁴⁴ Kategorii cla lze primárně spojovat s jeho definičními znaky, jako je např. celní povinnost, dlužník, peněžité plnění při vzniku celního dluhu, veřejná dávka, resp. jakási kvazi daň. V případě celního práva, v nedávné minulosti, bylo možné hovořit o fiskální problematice, jelikož clo v době po přechodu k tržnímu hospodářství představovalo čtvrtý nejvýznamnější zdroj příjmů státního rozpočtu.⁴⁵

⁴² „Tento zákon upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně (dále jen „daně“), které jsou příjmem a) státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu (dále jen „státní rozpočet“), b) rozpočtů územních samosprávných celků (dále jen „územní rozpočet“), nebo c) státních fondů nebo Národního fondu (dále jen „fond“).“

⁴³ Matoušek, P., Sabelová, L.: Clo. Praha: ASPI, a.s., 2007, s. 3..

⁴⁴ Bakeš M.: Teoretické otázky finančního práva, Praha: Univerzita Karlova, 1979, s. 102.

⁴⁵ Kotáb, P.: Clo. In: Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4 aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 403 an.

Nyní již clo tvoří jeden z vlastních příjmů EU, kdy si členské státy ponechávají pouze ¼ z výnosu svých cel na pokrytí nákladů spojených s jeho výběrem. Vazba na právo rozpočtové, které tvoří jeden z páteřních subsystémů finančního práva, tak sice zůstal zachována, avšak poněkud pozměněné podobě.

Svůj blízký vztah si celní právo drží k právu daňovému, byť s ohledem na problematičnost definic samotného „cla“ a „daně“ s jejich vztahem, se doposud teorie finančního práva, podle mého názoru, plnohodnotně a právně nevypořádala. Státní moc ve věci daní jako příjmů rozpočtu státu uplatňují státní orgány v procesním postavení správců⁴⁶. Jinými slovy, konkretizace celního a daňového řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v rámci příslušných zákonů, se v průběhu těchto řízení ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Jedná se o ústavněprávní rozměr, který má svůj odraz přímo v normách jednoduchého práva, a to v ustanovení § 2 odst. 1 ZSDP, podle něhož jednají správci daně v řízení o daních tak, že chrání zájmy státu, avšak dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.

Přesto, je podle mého názoru, povinností správce daně při uplatňování procesních institutů předvídaných v celních a daňových předpisech, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Pokud správce daně tyto ústavněprávní a vlastně též zákonné mantinely materiálně nerespektuje, je ústavní povinností správních soudů, aby jednotlivci poskytly ochranu jeho základnímu právu⁴⁷. Pokud však správce daně přikročí k použití tohoto intenzivního zásahu do sféry daňového subjektu, lze od něj požadovat, aby vynaložil veškeré své úsilí k získání všech dokladů a zjištění všech skutečností nezbytných k ověření daňové povinnosti jednotlivce⁴⁸. S daňovou povinností však současně mimo jiné vzniká např. věcná nebo místní příslušnost pověřeného státního orgánu - správce daně, oprávnění správce daně k opatření za účelem správného a úplného zjištění, stanovení a splnění daňové povinnosti, např. oprávnění k zajištění nesplacené nebo dosud nestanovené daně.

⁴⁶ Viz zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁷ Srov. čl. 4 Ústavy ČR.

⁴⁸ Nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06, dostupný na nalus.usoud.cz.

Se vznikem daňové pohledávky (tj. marným uplynutím lhůty k zaplacení daně) vzniká k jejímu zajištění ze zákona zástavní právo státu k věcem, popřípadě pohledávkám nebo majetkovým právům daňového dlužníka.

Předmět zástavního práva tedy vstupuje ve věcné ručení tak, že dnem vzniku daňové pohledávky se případně řídí pořadí záznamu zákonného zástavního práva. Dlužníkovi s daňovou povinností vzniká povinnost k určitým konáním, v určené lhůtě daňové přiznání, spolupracovat se správcem daně, vypovídat v daňovém řízení, strpět místní šetření nebo daňovou kontrolu prováděnou správcem daně atd.

Splatností vstupuje nárok státu na daň do stadia vlastního účelu - stadia povinnosti subjektu ke konkrétnímu a určenému plnění daňového závazku. Lze hovořit o daňové povinnosti či o daňovém závazku, dluhu ve vlastním, v užším smyslu. Splatná daň jako forma realizace veřejnoprávní obligace musí nejen v poloze právního nároku, ale i v poloze povinností k platbě naplňovat určité zásady. Je-li ve stadiu splatnosti daň osobě povinné určena co do titulu, rozsahu i lhůty ke splnění, pak plnění na daň z pohledu této osoby musí být:

1. možné jak objektivně, tak i fyzicky,
2. v souladu s právní úpravou a v jejích mezích a
3. určité i do způsobu provedení.

Daňová povinnost se uplynutím stanovené lhůty ke splnění (lhůty k zaplacení) stává dospělou (tj. subjektivní právo státu, daňová pohledávka, dospívá do stadia právního nároku) a není-li subjektem dobrovolně uhrazena, vystavuje subjekt daně riziku účinků prodlené platby nebo nuceného splnění daňové povinnosti. Vykonatelnost daňové pohledávky zakládá oprávnění státu (správce daně) dlužný závazek, pokud jej subjekt nesplnil ve stanovené lhůtě plnění dobrovolně, zákonem určenými prostředky vymáhat, donutit. Většinou se tak děje např. nejprve uplatněním zákonného zástavního práva k majetku daňového subjektu podle ustanovení § 72 ZSDP a následně příkázáním, případně prodejem majetku daňového subjektu podle ustanovení § 73 ZSDP prostřednictvím daňové exekuce nebo soudního výkonu rozhodnutí. V těchto případech svědčí v prospěch státu v postavení oprávněného daňová pohledávka jako právní důvod daňového řízení (*obligatio ex lege*), vůči daňovému subjektu jako osobě povinné. ZSDP v návaznosti na hmotně právní daňovou úpravu vymezuje nadřazenost orgánů veřejné moci v procesním postavení správců daní i způsoby uplatnění veřejné moci vůči ostatním osobám zúčastněným na řízení. Povaha či obsah práv a povinností účastníků daně jako právního vztahu jsou však obecně určeny vedle daňových i dalšími

zákony. Právní vztahy vznikají, mění se či zanikají splněním určitých právních skutečností nebo správními akty správců daní. Účinky správních aktů nastávají nezávisle na vůli jejich příjemců a vyznačují se předpokladem zákonnosti a správnosti. Daň jako platební povinnost daňového subjektu i daň jako státu na plnění daňovým subjektem jsou subjektivní povinnosti a subjektivním právem svědčícím toliko účastníkům daně jako právního vztahu. S daní jak ve smyslu povinnosti, tak i ve smyslu práva (nároku) nemohou účastníci tohoto vztahu disponovat libovolně.

S daněmi tak úzce souvisí vymezení úlohy veřejné správy, státní správy a samosprávy v nových politických a ekonomických poměrech. V otázce jejich výběru se tak dostává do popředí zájem celé společnosti s cílem ujasnění si úlohy veřejného a soukromého sektoru a odpovědnosti státu za vytváření podmínek pro jejich rozvoj. Reformní dokumenty a legislativní smrště poukazují na tyto problémy v obecné poloze. Málo se chápe, že jde o zásadní koncepční změnu s praktickými důsledky pro vymezení funkcí a konkrétních úkolů veřejné správy, podoby jejích institucí, prostředků její činnosti a jejích vztahů s občany a veřejností.

V tomto směru úloha veřejné správy má svou politickou, ekonomickou a právní dimenzi a je samozřejmě determinována ústavou a právním řádem, právem EU. Pro právní vztahy, jejichž předmětem je veřejná správa coby činnost, je charakteristické, že nejméně jedním z jejích subjektů je vykonavatel veřejné moci, jak jsem již výše uvedl subjekt veřejné správy (např. celní nebo finanční orgán). Tyto subjekty neboli vykonavatelé jsou limitovány zákonem stanovenou působností a pravomocí (tzn. zákonem stanovený okruh jejich činností).

Pokud na tomto místě uvádím pojmy působnost a pravomoc, které jsou stanoveny citovanými zákony o celní správě a o územních finančních orgánech, pak je nutné, abych tyto pojmy z hlediska citovaných právních předpisů správně interpretoval. Působnost tedy znamená, že správní orgány vykonávají veřejnou moc jako moc vrchnostenskou, která se projevuje, např. vydáváním rozhodnutí, výkonem rozhodnutí (např. exekucí) a podobně ve vymezeném prostoru, území. Na rozdíl od pojmu věcná působnost, která vymezuje předmět právní úpravy, tj. ukazuje na to, o čem konkrétní orgán rozhoduje.

Tedy věcnou působnost charakterizují jako právní institut hmotného práva, odlišně od pojmu věcné příslušnosti jako institutu práva procesního, který spočívá v určení orgánu, který je oprávněn a povinen vést řízení v konkrétním případě (např. v prvním stupni).

Z mého pohledu tedy vyplývá, nutnost právně vyhodnotit a řádně odůvodnit věcnou příslušnost správního orgánu. Ta je dána především skutečností, že nedostatek věcné příslušnosti má za následek nicotnost správního aktu. Na straně adresáta však na rozdíl od vykonavatele veřejné moci však není obsah práv a povinností pochopitelně určen pravomocí a působností (a to ani tehdy ne, pokud je druhým účastníkem právního vztahu jiný vykonavatel veřejné moci, ať již výkonné nebo jiné). Naopak v tomto případě lze hovořit o veřejných povinnostech a veřejných subjektivních právech, jde tedy o práva, která mají osoby, resp. vůbec adresáti veřejné správy, ve vztazích vůči státu či jiným subjektům veřejné správy.

Pokud bych se pokusil o vymezení, co to vlastně veřejná subjektivní práva jsou, pak lze obecně dovodit, že jde o práva založená na normách kogentního charakteru, jež umožňují a současně chrání určité chování spravovaného a určují příslušné těmto právům odpovídající povinnosti na straně spravujícího.⁴⁹

Při úvahách o zdaňování a výběru daní nelze opominout ani zásadní společenské jevy ovlivňující výběr daní, a to globalizaci, korupci a lobbyismus. V životě většiny lidí je povinnost platit daně a právo státu omezovat tímto způsobem jejich pracovní činnost a majetek asi nejviditelnější jejich povinností vůči státu a nejrozsáhlejším omezením vlastnického práva.

V oblasti daní však stát bere majetek pro sebe, respektive pro svou činnost. Současně však toto omezení vlastnického práva je nutnou podmínkou, aby stát měl dostatek prostředků pro zabezpečení jiných našich základních práv (zejména v oblasti sociálních, hospodářských a kulturních práv). Při stanovení a výběru daní, stát vnímaný prostřednictvím svých orgánů často omezuje práva subjektů, zejména na svobodu povolání a podnikání, spravedlivý proces, dobré právo, rovnost, v předvídatelnosti práva, v dodržování ústavních zásad promítnutých v jednotlivých právních předpisech a postupech správního orgánu.

Pro vyšší legitimitu právní úpravy správy daní (i cla) a tím i větší ochotu lidí platit daně je třeba, aby správci dbaly všech základních ústavních hodnot a dodržovaly princip dobré správy. Nezbytně nutné je, aby byli občané informováni co nejvíce o využití jim odebraných peněz, a aby nedocházelo ke korupci při zadávání veřejných zakázek a při hospodaření s veřejnými prostředky, aby rozsáhlé daňové úniky byly důsledně odhalovány, viníci řádně potrestáni a stát dostal vždy zapláceno.

⁴⁹ Hendrych, D. a kol.; Správní právo, obecná část, Praha: C. H. Beck, 2003, str. 88 a násl.

3. Stav před přijetím nového DŘ

3.1. Daňové, celní a správní řízení.

Markantním příkladem charakteristickým pro „čistotu procesní prostředí“ je pojetí daňového řízení. Při úvaze nastíněného institutu (pojmu) daňového řízení, resp. jeho oznámení, které je sice zákonným a neopomenutelným institutem a předpokladem pro následné vyměření příslušných dávek uvádím, že přesně vyložit obsah pojmu „daňové řízení“ je poněkud složitý problém, který se pokusím v rámci interpretace tohoto pojmu dále ozřejmit i z hlediska nové právní úpravy daňového řádu. Pro účely pojmu „daňové řízení“ podle pravidel ZSDP, nedefinoval tento pojem příliš šťastně. Hovořil pouze v ustanovení § 2 odst. 1 ZSDP o tom, že při správě daní jedná správce daně v řízeních o daních (dále jen „daňové řízení“) v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy.

Dikce uvedeného zákona považovala za daňové řízení toliko řízení o daních ve smyslu legislativní zkratky v ustanovení § 1 odst. 1 ZSDP. Bylo tedy více než zřejmé, jak se mělo podle uvedeného zákona postupovat v řízení o daních. To evokuje otázku, jak by měl postupovat asi správce daně v „jiných řízeních“ např. celních tedy v řízeních o něčem, co nemůže být podřazeno pod legální definici daně. Postup v řízení uplatňovaný celními orgány při rozhodování, zda se zboží propustí do navrženého režimu a zda a v jaké výši má být v této souvislosti zaplacen clo, se nazývá celní řízení.⁵⁰ Celní řízení je možné chápat jako proces aplikace podle celních předpisů příslušnými celními orgány.⁵¹ Jedná se o zvláštní druh správního řízení, subsidiárně se při celním řízení kromě celních předpisů uplatňuje také správní řád⁵², popřípadě ZSDP či z hlediska dnešního pojetí, nový DŘ. Tak jako je daňové řízení spjato se správou daní, je celní řízení úzce spjato se správou cla.

Pojem „správa cla“ není v celních předpisech explicitně definován. Z hlediska platné právní úpravy ZSDP bylo lze vyjít z definice správy daně v ustanovení § 1 odst. 2, která se na řízení před celními orgány použila subsidiárně.⁵³

Správou cla, tak bylo možné rozumět právo celních orgánů činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění celních povinností, zejména vyhledávat celní dlužníky, právo vyměřit clo, právo vybrat clo, zaúčtovat clo, vymáhat nebo kontrolovat podle celních předpisů jejich splnění ve stanovené výši a době.

⁵⁰ Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 4. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 431.

⁵¹ Radvan, M., Mrkývka, P., Pařízková, I., Šrámková, D. Finanční právo a finanční správa - Berní právo. Brno: Masarykova univerzita, 2008, s. 490.

⁵² Zákon č. 500/2004 Sb., SŘ.

⁵³ Ustanovení § 320 odst. 1 písm. c) CZ.

Správu cla pak bylo možné rozdělit do několika etap (jako byl možný náhled na tzv. etapy řízení z pohledu ZSDP:

- registrační, dochází k registraci hospodářských subjektů a přidělení tzv. čísla EORI (registrační a identifikační číslo hospodářských subjektů)⁵⁴
- vyměřovací nebo doměřovací,
- inkasní správa (placení cla, včetně jeho případného vymáhání)

Podle způsobu zahajování řízení tuto správu bylo možné rozdělit na:

- řízení o přidělení celně schváleného určení – řízení zahajovaná na základě podání návrhu na celní řízení, který při správě cla plní obdobnou funkci jako daňové přiznání při správě daní⁵⁵.
- řízení o vyměření celního dluhu zahajovaná ex offio jako důsledek protiprávního nakládání se zbožím.

Celně schváleným určením zboží podle čl. 4 odst. 15 CC se rozumí propuštění do celního režimu, umístění zboží do svobodného celního pásma nebo svobodného skladu, zpětný vývoz zboží z celního území Společenství, zničení zboží a přenechání zboží ve prospěch státu. Je vhodné zmínit, že modernizovaný celní kodex, jako budoucí právní úprava, od tohoto pojmu již ustupuje, byť fakticky tato určení zachována zůstanou⁵⁶.

Tento významný institut je spojován s přípustnými způsoby nakládání se zbožím, přičemž u celních režimů jde o obvyklé a předpokládané způsoby nakládání se zbožím, naproti tomu zpětný vývoz, zničení zboží a přenechání zboží ve prospěch státu představují nepředpokládané, výjimečné způsoby nakládání se zbožím. O přidělení celně schváleného určení zboží vždy rozhoduje příslušný celní úřad na základě žádosti osoby (dovozce, vývozce, dopravce, vlastníka apod.). V případě celních režimů, které zcela nepochybně patří k nejvýznamnějším a nejpoužívanějším celně schváleným určením, se tak děje na základě právními předpisy formalizovaného podání, které je nazýváno celní prohlášení. CC v čl. 4 odst. 17 uvádí, že celním prohlášením se rozumí úkon, jímž osoba projevuje předepsanou formou a způsobem vůli, aby bylo zboží propuštěno do příslušného režimu. Propuštěním zboží se pak podle čl. 4 odst. 20 CC rozumí úkon, kterým celní orgány umožňují nakládat se zbožím za podmínek celního režimu, do něž je zboží propuštěno.

⁵⁴ Podle nařízení Komise č. 312/2009 ze dne 16. dubna 2009, kterým se mění prováděcí nařízení k CC

⁵⁵ Viz. § 40 odst. 2 věta třetí ZSDP.

⁵⁶ Radvan, M. a kol. Finanční právo a finanční správa. Berní právo. Masarykova univerzita Brno, 2008, s. 491.

Celní řízení se tak zahajuje zejména na základě návrhu podaného celního prohlášení osobou deklaranta (tzv. podání), přijatého celními orgány, ve fázi přijetí (tzv. řízení „návrhové“). V tomto ohledu celní předpisy spojují podání a přijetí celního prohlášení za účelem propuštění zboží do příslušného celního režimu nebo přidělení jiného celně schváleného určení. Zvláštní formou celního řízení je centralizované celní řízení⁵⁷, které umožňuje, aby celní prohlášení bylo podáno na jiném celním úřadě, než na jakém je předloženo zboží. V duchu této teorie a při použití jazykového výkladu, lze vyložit daňové řízení v užším pojetí jako správní řízení o dani (cle) a v širším pojetí jako správní řízení ve věcech daňových, tj. veškerá řízení před správcem daně při výkonu správy daní. Z hlediska významu pojetí řízení, však nelze odhlédnout od jeho systematického zařazení a kladeným nárokům pro účely daného řízení podle pravidel daňového řádu ve vztahu k některým zvláštním řízením posuzovaným podle celních předpisů a to v rámci, jak jsem již naznačil, v rámci „procesního prostředí“, ve kterém je stanovena (také vypočítána, zaúčtována a sdělena) určitá daňová povinnost.

V konsekvencích předchozího odstavce v pojetí řízení, poukazuji na řízení podle pravidel celních předpisů v rámci aplikace užití institutu následné kontroly podle ustanovení § 127 celního zákona⁵⁸ a porovnávám jej ve vztahu k řízení podle ustanovení § 21 ZSDP, tedy v řízení od jeho zahájení až po ukončení a vydání meritorního rozhodnutí ve věci. Podle citovaného ustanovení CZ vyplývá, že je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost odůvodňující dodatečné vyměření celního dluhu, může být součástí kontrolního protokolu i dodatečný platební výměr.

Naopak z dílky ustanovení § 32 odst. 1 ZSDP vyplývá, že rozhodnutí, jímž jsou ukládány povinnosti či přiznávána práva, lze při správě daní (i cla), vydat pouze v rámci nějakého zákonem aprobovaného řízení. Z hlediska nastíněného pojmu řízení (tedy i celní a daňové), mám za to, že tyto pojmy v sobě zahrnují formalizovaný procesní postup příslušného správce daně, který musí být řádně zahájen a ukončen (zpravidla vydáním rozhodnutí). Při úvaze nad povahou institutu následné kontroly podle celních předpisů je nezbytné vycházet z premisy, že následná kontrola po propuštění zboží upravená citovaným ustanovením celního zákona je jistým ekvivalentem daňové kontroly upravené v ustanovení § 16 ZSDP.

⁵⁷Čl. 106 Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. dubna 2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství (Modernizovaný celní kodex).

⁵⁸CZ účinný do 1.7.2011.

K tomuto poznatku jsem dospěl v rámci dosavadní judikatury NSS z hlediska porovnání těchto dvou institutů z hlediska širšího pojetí správy daní a to i s ohledem na specifika prostředí, ve kterém se tyto dva instituty nacházejí a provádějí.⁵⁹ Při tomto chápání pojmu kontroly jej však nelze ztotožňovat s pojmem daňového řízení.⁶⁰

Následnou kontrolu tudíž vymezuji jako procesní postup v řízení před celními orgány (jako řízení předvídané v ZSDP), který není primárně procesem rozhodovacím, nýbrž procesem kontrolním, byť v jeho rámci může být vydán dodatečný platební výměr. Ve smyslu zásady oficiality, je daňové řízení zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy správce daně osobě zúčastněné na správě daně oznámil zahájení řízení.⁶¹ Je tedy více než zřejmé, že první úkon vůči daňovému subjektu musí učinit správce daně věcně a místně příslušný k provedení daňového řízení.

Daňové i celní řízení jsou tedy řízením, které probíhá v rámci správy daní a představuje tak jeho vlastní materiální výkon. I když pojem daňové řízení nelze formálně ztotožňovat s pojmem daňové či následné kontroly, podle mého názoru, obecné pravidlo o zahájení řízení lze uplatnit i pro případy, kdy je třeba posoudit okamžik zahájení určitého postupu, který nese znaky řízení v rámci správy daní.

K takovému postupu jistě dochází z iniciativy správce daně a to jak v podobě zahájení následné či daňové kontroly. S přihlédnutím k judikatuře správních soudů, týkající se daňové kontroly a daňového řízení, za použití argumentu *e ratione legis*, jsem dospěl k názoru, že následná kontrola (resp. její zahájení) může být úkonem, jímž je zahájeno daňové řízení podle ZSDP (řízení o dodatečném vyměření celního dluhu), jehož výsledkem může být bezprostřední vydání dodatečného platebního výměru ve smyslu citovaného ustanovení CZ, však za předpokladu, že úkon musí být učiněn celním orgánem věcně i místně příslušným k dodatečnému vyměření. Příslušný celní orgán, jenž provedl následnou kontrolu musel kontrolovaný subjekt prokazatelně zpravit o tom, že v případě, kdy na základě kontrolního zjištění byla zjištěna skutečnost odůvodňující dodatečné vyměření celního dluhu, mohl být celní dluh bezprostředně vyměřen a součástí kontrolního protokolu mohl být i dodatečný platební výměr.⁶²

⁵⁹Srov. rozsudek NSS ze dne 24.6.2005 č.j. 7 Afs 60/2004-113 dostupný na www.nssoud.cz.

⁶⁰Srov. rozsudek NSS ze dne 2.11.2005 č.j. 2 Afs 144/2004 dostupný na www.nssoud.cz.

⁶¹Srov. ustanovení 21 ZSDP a ustanovení § 91 odst. 1 DŘ.

⁶²Rozsudek NSS ze dne 13.8.2009 č.j. 7 Afs 57/2009, dostupný na www.nssoud.cz.

Příznačné pro daňové řízení je to, že prvoinstanční rozhodnutí v něm vydaná, nemusí být zpravidla odůvodňována.⁶³ Tato naznačená problematika je tak implicitně spojená s dlouholetou otázkou odůvodňování rozhodnutí řešenou v rámci judikatury NSS. Tento stav v řízení před NSS byl napravován případ od případu až do provedené novely ZSDP,⁶⁴ ve které došlo ke změně principu odůvodnění v ustanovení § 32 odst. 3 ZSDP, jenž stanovil, že rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, pokud nejde o případ, kdy správce daně reaguje např. na tvrzení daňového subjektu bez změny nebo je odůvodnění tomuto daňovému subjektu známo z jiného dokumentu. V takovém případě postačuje, aby správní orgán na tento dokument odkázal ve svém rozhodnutí.

Pokud tedy mám za to, že následná kontrola v celní řízení je institutem obdobným jako daňová kontrola v řízení daňovém, pak závěry týkající se důkazních prostředků předestřených v rámci kontrolních zjištění uvedených v kontrolních protokolech včetně protokolů o jejich projednání, lze hodnotit jako důkazní prostředky, které se stávají až po jejich faktickém projednání s daňovým subjektem plnohodnotným důkazem, tak jako obdobně zpráva o daňové kontrole.

V tomto ohledu neshledávám důvod proč přiměřeně neaplikovat i závěry učiněné v rámci judikatury NSS na právní vztahy týkající se dodatečného vyměření po provedení následné kontroly po propuštění zboží odehrávající se v rámci úpravy celních předpisů, zvláště když výsledky provedeného zjištění celních orgánů, jsou řádně projednány s daňovým subjektem.

Z hlediska právního náhledu na definici správního řízení, podle SŘ zjednodušeně pojato, odpovídá pouze určitá fáze daňového řízení, na kterou mnohdy navazuje jak řízení správce daně z úřední povinnosti, tak i z projevené vůle daňového subjektu (a to častěji) další fáze daňového řízení, potažmo řízení např. vyměřovací nebo řízení doměřovací (podle úpravy celních předpisů), která rovněž končí pravomocným rozhodnutím. Ve správním řízení dochází k procesu aplikace hmotného správního práva.

Správní řízení podobně jako jiné druhy řízení probíhá v několika fázích; začíná zahájením řízení, následuje zjišťování podkladů pro rozhodnutí, jejich vyhodnocování a končí vydáním rozhodnutí orgánem prvního stupně. SŘ upravuje dva způsoby zahájení řízení.

⁶³ Srov. ustanovení § 102 odst. 2 DŘ.

⁶⁴ Zákon č. 304/2009 Sb., a to s účinností od 1.1.2009.

První způsob je zahájení řízení na žádost účastníka a druhým způsobem je zahájení z moci úřední. SŘ výslovně nestanoví, ve kterých případech se řízení zahajuje na žádost účastníka a kdy je možné ho zahájit z moci úřední. Obecně platí, že oba způsoby (tzn. zahájení řízení na základě žádosti a zahájení řízení z moci úřední) nelze kombinovat, tzn., pokud je možné správní řízení zahájit jen na základě návrhu (žádosti), nelze je současně zahájit z moci úřední a naopak⁶⁵.

Při určování způsobu zahájení je třeba vycházet z příslušných hmotněprávních předpisů. Správní orgán je povinen uvědomit o zahájení řízení, poté co bylo řízení zahájeno, všechny jemu známé účastníky, a to jak u řízení na žádost účastníka, tak i u řízení zahajovaného z moci úřední. SŘ tak představuje procesní předpis, který je prostředkem aplikace od finančního práva zcela odlišné hmotně-právní úpravy, zakládající existenci administrativně-právních vztahů mezi nositeli a adresáty veřejné správy, přičemž tyto vztahy se dají nikoli v nepodstatných rysech odlišovat od vztahů finančně-právních, nota bene specifických vztahů daňově-právních mezi správcem daně a daňovým subjektem.

Zásadní význam mezi procesními správními předpisy má správní řád jako soubor obecných ustanovení o správním řízení. Jeho ustanovení upravují instituty a vztahy společné jednotlivým druhům správního řízení prováděného v různých odvětvích a na různých úsecích státní správy. V souvislosti s výkonem veřejné správy tak vznikají a realizují se různorodé společenské vztahy upravované normami správního práva.

Správní řízení lze charakterizovat procesními normami správního práva upravený postup správních orgánů, jehož cílem je, vždy v konkrétní věci, vydání správního rozhodnutí, jakožto individuálního správního aktu, přičemž součástí tohoto postupu je i řízení přezkumné a řízení vykonávací. Třebaže je správní řízení vnímáno jako jeden celek, může být vnitřně rozfázované na řízení v I. stupni a řízení odvolací v každém z nich přicházejí v úvahu jiná pravidla. V daném případě platí, že zatímco v řízení v první instanci je koncentrace výjimkou, u odvolání by měla být za uvedených podmínek pravidlem.

Vše směřuje k tomu, aby záležitosti byly, alespoň po stránce skutkové, v maximálně možné míře ukončeny v prvním stupni. Předně platí, že v řízení zahožované ex officio, je povinností správního orgánu i bez návrhu zajistit všechny skutečnosti svědčící ve prospěch i neprospěch účastníka řízení, a nestane-li se tak, musí to učinit odvolací orgán. Oproti tomu stojí řízení zahožované na žádost, ve kterém musí být zájem účastníka přednést ve svůj prospěch všechny potřebné podklady a důkazní prostředky a neučiní-li tak, svije právo ztrácí.

⁶⁵ Vedral, J.: Správní řád – komentář. Praha: Ivana Hexnerová – Bova Polygon 2006, s. 318.

3.1. Daňové řízení po přijetí nového daňového řádu

Co do právní úpravy DŘ z hlediska uchopení pojmu daňové řízení předvídaného v ustanovení § 134 DŘ, lze podle jazykového výkladu uvést, že daňové řízení je řízením o dani,⁶⁶ které pro účely daně ve smyslu daňového řádu, rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo, nebo poplatek. Tedy v dnešním pojetí samotného řízení jde o činnost správce daně, která spočívá zejména ve vedení jednotlivých dílčích řízení, především zmiňovaného daňového řízení, ve kterém se realizuje daňová povinnost jako zdroj příjmů veřejného rozpočtu a dále uplatňování procesních postupů předvídaných v daňovém řádu. Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně se tak v průběhu daňového řízení ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé.

V tomto naznačeném směru se tak jedná se o ústavní rozměr, který se zrcadlí přímo v normách jednoduchého práva, konkrétně v ustanovení § 2 odst. 1 DŘ. Jednotlivá dílčí řízení jsou uvedena v ustanovení § 134 odst. 3 DŘ, přičemž vydáním platebního výměru se rozumí řízení nalézací – doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně v souladu s ustanovením § 134 odst. 3 písm. a) bod 2 DŘ, zatímco např. rozhodnutím o vrácení cla se rozumí řízení při placení daní podle ustanovení § 134 odst. 3 písm. b) DŘ. To ze své podstaty vyžaduje zcela odlišný přístup.

Typické je kontinuální plynutí jednotlivých dílčích daňových řízení i řízení v závislosti na jednotlivých zdaňovacích obdobích a jednotlivých druzích daní, které je nutno zohlednit např. při vyměření, doměření a vedení spisu. Skutečnost, že procesní práva a povinnosti vznikají osobám vrchnostensky podřazeným i mimo režim zahájeného řízení (zejména vyhledávací činnost), vede k odlišnému pojetí účastenství, které vychází i z typicky dvoustranného charakteru daňové povinnosti - tj. vztahu mezi daňovým subjektem, jehož právní postavení jako nositele daňové povinnosti vzniká na základě hmotně-právní úpravy, a státem reprezentovaným příslušným správcem daně, který tak vystupuje nejen jako orgán veřejné moci, ale zároveň i věřitel (eventuálně dlužník).

Ostatní subjekty (třetí osoby), které se správy daní zúčastňují, pak z povahy věci mají jiné postavení než daňové subjekty a nelze o nich hovořit jako o účastnících řízení. Z povahy věci daňového řízení je klíčová povaha existence břemene tvrzení a důkazního břemene, které stíhá daňový subjekt.

⁶⁶ Podle ustanovení § 2 odst. 3 DŘ.

Na tomto místě podtrhuji, že daňové řízení je složeno z několika dílčích řízení, které končí uplynutím doby, kdy zaniká správnímu orgánu právo vyměřit, nikoliv vydáním rozhodnutí, resp. jeho právní mocí. V tomto směru jde tedy o jednoznačné nastavení lhůty pro stanovení daně. Tato lhůta je velmi důležitá, neboť pro daňové řízení je typické, že uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně je rozhodným okamžikem určujícím konec daňového řízení v jeho nalézací rovině a definitivní vypořádání materiálních vztahů mezi veřejným rozpočtem a daňovým subjektem. Do té doby lze zákonem připuštěnými instrumenty měnit poslední známou daň, a to jak ve prospěch daňového subjektu, tak v jeho neprospěch.

Základní délka lhůty pro stanovení daně, a to včetně možnosti stanovit daň k přímému placení plátcí daně zůstává tříletá. V této souvislosti poukazuji na text koaliční smlouvy současných vládních stran, podle něhož by mělo dojít k prodloužení základní délky lhůty pro stanovení daně ze tří na pět let.

Oproti dosavadnímu znění je počátek běhu této lhůty odvozen ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání řádného tvrzení, nikoli tedy od konce kalendářního roku jako je tomu dnes. Významným způsobem je rozšířen a konkretizován výčet případů, kdy může dojít k přerušení, prodloužení nebo zastavení běhu lhůty pro stanovení daně.⁶⁷ Dosavadní „promlčecí“ lhůtu pro placení daně⁶⁸ mění daňový řád na lhůtu výlučně „prekluzivní“, a to při taxativním vymezení úkonů, kdy se základní šestiletá lhůta přerušuje (začíná běžet znovu) nebo kdy předmětná lhůta dočasně neběží.⁶⁹ Podle ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) DŘ se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. DŘ spojuje s uvedenou hmotněprávní skutečností účinek na běh hmotněprávní prekluzivní lhůty.⁷⁰

Podle ustanovení § 264 odst. 4 věty první DŘ *„Běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován“*.

⁶⁷Srov. ustanovení § 148 odst. DŘ.

⁶⁸Srov. § 70 ZSDP.

⁶⁹Srov. § 160 DŘ.

⁷⁰Prekluzivní lhůta se pro možnost řádného provedení odvolacího řízení prodlužuje o 12 měsíců.

V případě zdaňovacího období roku 2008 a 2009 pro daň z příjmů, u kterých by podle § 47 odst. 1 ZSDP skončila lhůta pro vyměření daně 31. 12. 2011, resp. 31. 12. 2012, již nová pravidla aplikována budou, avšak zejména ve vztahu k prodloužení, stavění či přerušení lhůty. Pakliže by žádný úkon mající na vliv na běh lhůty za účinnosti zákona o správě daní a poplatků či daňového řádu učiněn nebyl, lhůta pro stanovení daně by skončila za tři roky od jejího počátku (viz pravidlo „okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních předpisů zůstává zachován).

Např. lhůta pro vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2009 započala běžet podle zákona o správě daní a poplatků (určujícím je zde konec zdaňovacího období). Uvedené datum zůstává nezměněno, avšak od 1. 1. 2011 průběh a konec lhůty se již bude odvíjet od daňového řádu. Nedojde-li však k žádnému úkonu předvídanému v ustanovení § 148, skončí lhůta dne 31. 12. 2012, jelikož DŘ stanovuje, že lhůta pro stanovení daně činí 3 roky.⁷¹ Počátek běhu prekluzivní lhůty se posoudí podle ZSDP, skutečnosti přetrhující lhůtu rovněž podle ZSDP a pokud lhůta neskončí do nabytí účinnosti DŘ, od účinnosti DŘ se běh a délka prekluzivní lhůty posuzuje podle DŘ.

Skutečnosti prodlužující běh prekluzivní lhůty podle ustanovení § 148 odst. 2 DŘ mají sice hmotněprávní povahu, ale pokud nastanou za účinnosti DŘ a dopadnou na běžící prekluzivní lhůtu započatou podle ZSDP, DŘ s tím v přechodných ustanoveních výslovně počítá. Podle ustanovení § 264 odst. 4 věty druhé DŘ: *„Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů“*. Pokud jde o právní skutečnosti, které podle § 47 odst. 2 ZSDP přerušovaly běh lhůty, je třeba jejich účinky posoudit podle pravidel platných v zákoně o správě daní a poplatků, resp. podle judikatury, která je rozvinula.

Jestliže, byla před účinností DŘ, například zahájena daňová kontrola podle § 16 ZSDP pak platí, že od data jejího zahájení běží nová lhůta pro vyměření daně, protože byla úkonem podle ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP jejíž délka se po 1. 1. 2011 počítá podle ustanovení § 148 odst. 1 DŘ. Účinky právních skutečností s vlivem na běh lhůty nastalé za ZSDP se posoudí podle ZSDP (daňová kontrola přetrhne prekluzivní lhůtu a ta běží znovu od následujícího roku).

⁷¹ Lichnovský, Ondříšek a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: C. H. Beck., 2. vydání, 2011, str. 591.

Podle ustanovení § 264 odst. 4 věty třetí DŘ „*Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona*“. Uvedené ustanovení se dotýká jen skutečností nově zakládajících stavění běhu lhůty, např. ústavní stížnosti podané za účinnosti ZSDP, kdy pokračující řízení o ní za účinnosti DŘ nově běh lhůty staví (avšak až od účinnosti DŘ).

Nad rámec výše uvedeného je však kvůli povaze tohoto ustanovení zejména díky povaze lhůty pro vyměření, resp. stanovení, daně nutno učinit obecnou poznámku. Podle konstantní judikatury jak NSS, tak i ÚS,⁷² má lhůta pro vyměření daně hmotněprávní povahu.

Z tohoto důvodu je zákonodárce při konstrukci lhůty pro vyměření daně omezován ústavním principem právní jistoty. Konkrétní vymezení tohoto principu z hlediska vztahu „nové“ a „staré“ úpravy činí rozsudek NSS.⁷³ Jak je zřejmé, přechodná ustanovení daňového řádu vztahující se k úpravě lhůty pro vyměření (stanovení) daně tato pravidla postulovaná nejvyššími soudními instancemi nerespektují. Naopak zcela jasně stanoví pravidla opačná, tj. že se i na lhůtu pro vyměření daně rozběhlou podle zákona o správě daní a poplatků použijí nová pravidla stanovená daňovým řádem. Podle mého názoru tím však dochází k porušení ústavního principu právní jistoty, neboť dané ustanovení je svou povahou retroaktivní (retroaktivita nepravá), když zákonodárce ani v důvodové zprávě neurčuje veřejný zájem, který by možnost použití tohoto pravidla v rozporu s principem právní jistoty ospravedlňoval.

I po novele celního zákona s přihlédnutím k této oblasti daňového řízení došlo k zásadním změnám i v rámci provádění kontroly správnosti celního prohlášení po propuštění zboží (dále jen „kontrola po propuštění zboží“), která se provádí u osob vymezených podle CC a některých otázek řízení v rámci subsidiárního užití daňového řádu při doměření cla a daní. Například podle ustanovení § 143 odst. 3 DŘ je možné obecně doměřit daň pouze na základě výsledků daňové kontroly.

Výjimkou jsou pouze případy, kdy je důvodně možné předpokládat, že daň je doměřována na základě nových skutečností nebo důkazů mimo daňovou kontrolu, kdy musí být daňový subjekt vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení, a pokud této výzvě nevyhoví, je možné daň doměřit na základě pomůcek.

⁷² Např. NSS č. j. 9 Afs 86/2007-161 či sp. zn. I. ÚS 1169/07, shodně i nález ÚS ze dne 15. března 2010, sp. zn. I. ÚS 2028/09, dostupný na nalus.usoud.cz.

⁷³ Rozsudek NSS sp. zn. 1 Afs 15/2009 ze dne 19. února 2009, dostupný na www.nssoud.cz.

V rámci výkonu veřejné správy v oblasti celnictví může být důvodem pro doměření cla a daní např. výsledek kontroly celního prohlášení po propuštění zboží nebo výsledek verifikace osvědčení o původu zboží ze strany státu, v němž bylo vystaveno. Kontrola celního prohlášení po propuštění zboží má ve srovnání s daňovou kontrolou specifický předmět kontroly, který může zahrnovat skutečnosti nefiskálního charakteru, a může se dotýkat širšího okruhu účastníků subjektů právního vztahu, které mohou této kontrole podléhat.

Z tohoto důvodu nelze kontrolu celního prohlášení po propuštění zboží považovat za obdobu daňové kontroly. Rovněž verifikace osvědčení o původu zboží je prováděna zpravidla mimo režim daňové kontroly. Jde tak o specifické případy, odlišné od řízení podle daňového řádu, kdy je nezbytné stanovit v celních předpisech pravomoc doměření celního dluhu z moci úřední tak, aby bylo možné řádně naplnit závazky vyplývající z členství České republiky v EU v oblasti odvodů vlastních zdrojů Evropské unie.

Samotný postup při provádění kontroly po propuštění zboží je předvídan právní úpravou ustanovením § 127 účinného CZ⁷⁴ v návaznosti na řízení o doměření cla a daně podle ustanovení § 264 citovaného celního zákona ve vztahu k novému DŘ. Ve vztahu k daňovému řádu se jedná o speciální ustanovení kontrolních mechanismů, ale pouze v omezeném rozsahu právních vztahů, které tato ustanovení upravují.

Z gramatického výkladu ustanovení § 264 účinného celního zákona lze dovodit pouze to, že je zde stanoveno ve kterých případech a který celní orgán doměřovací řízení provádí s tím, že formu a další procesní pravidla tohoto řízení již speciálně neupravuje. Po provedené novele CZn, je totiž upraveno pouze to, co je vzhledem ke specifickému zaměření činnosti celních orgánů nezbytné a co bylo v rámci přípravy této novely shledáno jako odůvodněná odchylka od nového DŘ. V ostatních případech je nezbytné použít postup podle lex generalis, tedy podle přísně užitých pravidel daňového řádu.

Tento subsidiární vztah tohoto zákona ke zvláštním zákonům je vyjádřen v ustanovení § 4 DŘ tak, že se podle této zásady použije jeho příslušné ustanovení pouze v případě, že zvláštní zákon neobsahuje vlastní právní úpravu pro správu daní, která je odlišná od právní úpravy obsažené v DŘ.

⁷⁴Zákon č. 104/2011 Sb.

Je tak jednoznačně stanoveno jeho obecné postavení vůči ostatním daňovým zákonům, jimiž je třeba rozumět nejen ty právní předpisy, které ve svém názvu nesou slovo „daň“, ale veškeré právní normy upravující problematiku peněžitých plnění vymezených v ustanovení § 2 DŘ. V případě, že nastanou skutečnosti podle ustanovení § 264 celního zákona a celní orgány provádí doměřovací řízení, pak se jedná se o způsob následného vyměření, tzn. jakékoliv další než první pravomocné vyměření téže daně. Samotné doměření může spočívat ve zvýšení nebo snížení poslední známé daně, což potvrzuje důvodová zpráva i komentář k ustanovení § 143 DŘ.⁷⁵

Nad rámec citovaného ustanovení § 143 odst. 4 DŘ, uvádím, že pokud jsou v doměřovacím řízení zjištěny pouze rozdíly v jednotlivých údajích, na základě kterých byla stanovena poslední známá daň, a na základě tohoto nedojde ke změně poslední známé daně, uvede správce daně ve výroku dodatečného platebního výměru, že daň se neodchyluje.

S přihlédnutím k čl. 236 CC jako hmotněprávního ustanovení týkající se právní úpravy při vrácení a prominutí cla, lze uvést, že toto ustanovení celních předpisů neobsahuje komplexní právní úpravu při doměření, proto se při samotném procesním postupu tohoto řízení (doměřovacího) postupuje podle pravidel celního resp. DŘ.

V současném pojetí nového DŘ je v obecném procesním předpise nadále soustředěna procesní materie společná pro všechny daňové zákony a také pro některá řízení podle celních předpisů neupravených s tím, že jednotlivé vedle sebe hmotně-právní a procesně právní ustanovení obsahují i nezbytné procesní odchylky.

⁷⁵ Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žižková, M. Daňový řád. Komentář II. Díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, str. 852.

4. Vybrané otázky základních zásad v daňovém a správním řízení

4.1. Společná ustanovení vybraných zásad v daňovém řízení

Nelze odhlédnout od skutečnosti, že od 1. 1. 2006 vstoupil v účinnost SŘ, z jehož ustanovení § 177 vyplývá, že jím upravené základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v ustanovení § 2 až 8 se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že správní řád se nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje, je správce daně, podle mého názoru, při své činnosti z hlediska dodržování aspektů zákonnosti vázán i těmito ustanoveními správního řádu. Z původního textu vládního návrhu a důvodové zprávy k němu lze vyčíst i odpověď na otázku, zda se základní zásady činnosti správních orgánů podle správního řádu vztahují i na výkon působnosti správních orgánů, postupující podle ZSDP či DŘ a to ve vztahu k ustanovení § 2 tohoto zákona, obsahující základní zásady daňového řízení. Vzhledem k tomu, že v původním znění návrhu správního řádu bylo obsaženo ustanovení § 177 odst. 1 (původní ustanovení § 188 odst. 1) i druhou větou, kde se uvádělo, že: „*Toto ustanovení se neuplatní při správě daní, poplatků a odvodů*“; a tato věta již v zákoně samotném obsažena není, základní zásady se vztahují i na proces podle ZSDP v těch případech, kdy ZSDP neobsahuje zásady odpovídající správnímu řádu (půjde zejména o promítnutí ustanovení § 2 odst. 4 a ustanovení § 6 správního řádu do daňového řízení).

Pokud se podívám podrobněji, na základní zásady předvídané v jednotlivých zákonech docházím k závěru, že se přece jenom liší, a kromě společného průniku množin (shodných či podobných) zásad existují další, které dokonce mohou být ve zdánlivě protikladném postavení. V ustanovení § 177 SŘ tak není potvrzena s definitivní platností reciproční autonomie obou právních předpisů, ba naopak SŘ nás odkazem vrací do ZSDP. Za zmínku možná stojí úvaha, že zákaz definovaný v ustanovení § 99 ZSDP je obecné povahy a příkaz vyplývající z ustanovení § 177 SŘ je přeci jenom konkrétnější a lze jej chápat jako speciální.

Pak se nabízí možnost výkladu pravidlem *lex specialis*. Nutno však poznamenat, že sám SŘ si osobuje postavení obecného a snad jakého si „nadřazeného“ právního předpisu pro „ostatní“ správní řízení.⁷⁶ O nadřazenosti ve smyslu hierarchie, resp. právní síly normativních aktů nemůže být řeč, nicméně teorie i praxe shodně přijímá SŘ jak základní stavební kámen pro obecné správní řízení (to platilo i v případě jeho předchůdce SpŘ).

⁷⁶ Viz. ustanovení § 1 odst. 2 SŘ.

Z tohoto pohledu se daří přerušit odkazovou disproporci zapříčiněnou zněním ustanovením § 99 ZSDP a ustanovením § 177 SŘ. Samozřejmě, že tímto způsobem dovozená možnost aplikace SŘ pro správu daní platí jenom pro zásady v něm uvedené. Dalším argumentem pro je podle mého názoru fakt, že vyloučení subsidiární aplikace obecného právního předpisu jako celku (v tomto případě SŘ) nebrání aplikaci zásad v něm obsažených, pokud obsahuje „speciální odkaz na tyto zásady. To jenom potrhuje význam a dosah takových zásad (v případě SŘ značně široký).

Pokud odhlédnu od skutečnosti, že jedny zásady jsou stanoveny pro poněkud těžkopádně určený okruh společenských vztahů „daňového řízení“, a druhé pro činnost „správních orgánů“, docházím k závěru, že značná část zásad je společná, menší část zásad není *expresis verbis* v jednom nebo druhém předpisu uvedena, a konečně nejmenší část, která je v zdánlivém rozporu. Ohledně posledně zmíněné skupiny zásad se dá říct, že odlišnost vždy nepřekáží. Je to dáno poněkud výjimečnou specifičností správy daní, a proto daná zásada pramenící ze SŘ (potažmo principů dobré správy) se v daném rozsahu neaplikuje, resp. aplikuje s výhradami, což nikterak nevylučuje aplikaci zbylých zásad – třeba právě s poukazem na principy dobré správy.

S přihlédnutím k předchozímu uvedenému obsahu mám za to, že základní zásady upravené právní úpravou správního řádu jsou přiměřeně aplikovatelné i v rámci některých aspektů z hlediska dodržování základních pravidel, podle úpravy ZSDP či DŘ. Zásady obsažené v daňovém řádu vycházejí i z komparace s textem správního řádu, který obsahuje zásady činnosti správních orgánů. Zásady správy daní dopadají i na jiné správce daně, nežli správní orgány, např. soudy. Lze uvést, že DŘ zachovává stejný standard v otázkách společných pro procesní předpisy veřejného práva. S těmito společnými zásadami, které samy o sobě jsou často jen deklarací a obecnými principy, vyplývajícími z ústavního pořádku a teorie, však DŘ obsahuje i zásady typické pro daňové právo, jako např. zásada neveřejnosti či zásada mlčenlivosti, nikoliv pro právo správní. V tomto naznačeném směru srovnávám některé aspekty základních zásad promítnutých i do řízení podle právní úpravy celních předpisů, ve kterém se uplatňuje nadále subsidiarita daňového procesu a to s odkazem na ustanovení § 320 odst. 1 CZ účinného k 1.7.2011,⁷⁷ s přihlédnutím k ustanovení § 4 DŘ.⁷⁸

⁷⁷ Nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon nebo přímo použitelný předpis Evropských společenství jinak, platí pro řízení před celními orgány...(.), výslovně zde uvedený postup v řízení a pod písmenem c), pak zákonodárce výslovně uvedl, že v ostatních věcech uplatnění daňového řádu.

⁷⁸ „Tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak“.

Je tedy více než zřejmé, že podle těchto ustanovení celního zákona a daňového řádu, pro řízení, pokud není zvláštním zákonem nebo přímo použitelným předpisem práva EU, předvídán postup podle celních předpisů, je nadále uplatňován postup při užití daňového řádu.

Základní zásady správy daní dopadají na celý soubor správy daní a představují tak interpretační pravidla pro správu daní v jejím nejširším pojetí. Z jejich interpretační funkce je pak odvoditelné, že se jimi musí poměřovat veškerá řízení a postupy při vlastním výkonu správy daní (v rámci subsidiarity i u cla) tak, aby nedocházelo k jejich porušování. Další ustanovení právní úpravy ZSDP základní zásady materiálně konkretizují a uvádí v život. Tento zákon pamatoval na zásadu zákonnosti ve svém ustanovení § 2 odst. 1, což se týká správce daně při jeho činnosti a v odst. 9 téhož paragrafu byla stanovena v tomto ohledu povinnost daňovým subjektům a třetím osobám zúčastněným na daňovém řízení, přičemž tento aspekt byl odražen i v ustanovení § 1 odst. 3 ZSDP, z něhož plynulo, že správci daně nejsou jen územní finanční orgány, ale též např.

Ministerstvo financí, celní orgány, jakož i orgány obcí, které jsou věcně příslušné ke správě daní. Správce daně, ale i daňový subjekt, mají povinnost dodržovat právní normy, které jsou součástí právního řádu České republiky. Jedná se o dodržování Ústavy ČR, LZPS, jiných ústavních zákonů, zákonů a dalších obecně závazných předpisů. Tento zákon rozlišoval povinnost správců daně chránit zájmy státu na straně jedné a jejich povinnost dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů na straně druhé. Je tedy zřejmé, že zájmy státní správce daně chránil, ale na zachování práv a zájmů daňových subjektů pouze dbal, což bylo odrazem zásady „*necht' každý střeží svá práva*“⁷⁹. V návaznosti na dříve zmíněnou zásadu zákonnosti nutno dále dodat, že správce daně a ostatní osoby zúčastněné na daňovém řízení, ať už jsou v pozici daňových subjektů anebo třetích osob, jsou vázány všemi ustanoveními, která definují.

Tyto zásady řízení jsou jako základní pravidla řízení důležitým prostředkem ke správné interpretaci ostatních ustanovení daňových zákonů. Při aplikaci jednotlivých ustanovení daňových zákonů je tedy nutno dbát, aby byla vždy v souladu s těmito základními zásadami, které vyjadřují postup nezbytný pro dosažení cíle, tj. pro správné stanovení a včasné vybrání daně. Proč tomu tak bylo a nadále je, zcela pregnantně a přitom odborně podal rozšířený senát NSS ve svém usnesení.⁸⁰

⁷⁹ Kobík, J.: Správa daní a poplatků s komentářem, 4. aktualizované vydání. Anag, Olomouc 2005, str. 23-24.

⁸⁰ Usnesení NSS ze dne 16.5.2006 č. j. 2 Afs 52/2005-94, dostupný na www.nssoud.cz..

Obdobně i čl. 4 odst. 1 Listiny stanoví, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Daňové řízení je tedy ovládáno určitými základními zásadami, mezi které patří i zásada zákonnosti, tj. povinnost správce daně jednat v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy tak, aby byly chráněny nejen zájmy státu, ale i zachována práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.

Spory ohledně uplatňování základních zásad daňového řízení jsou často předmětem soudního jednání. Vlastně je tomu tak skoro v každém odůvodnění správních soudů, neboť spory o správný výklad hmotněprávních předpisů i zákona o správě daní a poplatků představují současně i spory ohledně aplikace zásady zákonnosti, základní zásady daňového řízení. Obecně mám za to, že vždy musí být naplněn cíl základních zásad. Základní zásady daňového řízení určují, že daňová politika státu má sice odpovídat jeho zájmům a že jejím cílem je správné stanovení a vybrání daně, avšak vyplývá z nich, že tato politika nemůže mít pouze jednostranný charakter.⁸¹

V oboru daňového práva je nutno dbát určitých základních principů, kterými jsou zejména princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce.⁸² Podstatou uplatňování veřejné moci v demokratickém právním státu je kromě jiného také princip dobré víry jednotlivce ve správnost aktů veřejné moci a ochrana dobré víry v nabytá práva konstituovaná akty veřejné moci, ať už v individuálním případě plynou přímo z normativního právního aktu nebo z aktu aplikace práva.

Princip dobré víry působí bezprostředně v rovině subjektivního základního práva jako jeho ochrana, v rovině objektivní se pak projevuje jako princip presumpce správnosti aktu veřejné moci.

⁸¹ I. ÚS 116/96, ze dne 11. 12. 1996 dostupný na www.nalus.usoud.cz.

⁸² Podle rozsudku NSS ze dne 14. 7. 2005, č.j. 2 Afs 24/2005, dostupný na www.nssoud.cz.

Daňový řád ponechává stávající zásady zákona o správě daní a poplatků, od některých upouští (zásada písemnosti) a zavádí některé nové (např. zásada zneužití pravomoci a správního uvážení, zásada přiměřenosti (proporcionality), zásada vstřícnosti a slušnosti, zásada rovnosti řízení, zásada poučovací, zásada legitimního očekávání, zásada oprávnění správce daně ke shromažďování osobních údajů, nezbytných pro dosažení cíle správy daní, atd.). V průběhu správy daní se tak uplatňují zásady, které platí pro celou správu daní (např. ustanovení §§ 5 až 9 DR), tedy i pro úkony a postupy konané mimo vlastní řízení. Tomu odpovídá i zpřesnění v označení, které vědomě opouští stávající model zásad daňového řízení.

Zásady, jako základní interpretační pravidla, jsou důležitým prostředkem ke správné interpretaci ustanovení všech daňových zákonů, při jejichž aplikaci je nutno mít je neustále na zřeteli. Zásady obsažené v návrhu daňového řádu vycházejí i z komparace s textem správního řádu, který obsahuje zásady činnosti správních orgánů. Zásady správy daní dopadají i na jiné správce daně nežli správní orgány (např. soudy). Lze uvést, že návrh zachovává stejný standard v otázkách společných pro procesní předpisy veřejného práva, přitom nejde jen o zásady správního práva procesního, ale též o zásady občanského či trestního práva procesního. Spolu s těmito společnými zásadami, které samy o sobě jsou často jen deklarací zásad a obecných principů vyplývajících z ústavního pořádku a právní teorie, však navržený text obsahuje i zásady typické pro daňové právo (např. zásada neveřejnosti, ochrany mlčenlivosti atd.), nikoliv pro právo správní.

Co do uplatňování základních zásad i pro řízení před celními orgány musí být nadále uplatňovány základní zásady zakotvené v daňovém řádu, a to proto, že celní zákon jako zvláštní právní předpis neobsahuje ustanovení o základních zásadách řízení před celními orgány. Z hlediska celního řízení, vyměření či doměření a vybírání cla a daní poukazují na vybrané základní zásady:

- Zásada oficiality: Řízení ve věci vyměření či doměření a výběru cla a daní (pokud se nejedná o celní řízení), které je ovládáno zásadou dispoziční) zahájí celní orgány z úřední povinnosti vždy, jakmile jsou k tomuto splněny zákonné předpoklady. Zásada oficiality je vyjádřena i v dalších ustanovení daňového řádu – ustanovení §§ 121 až 123, dříve ustanovení § 55b a ustanovení § 54 ZSDP. Z úřední povinnosti zahajuje rovněž celní orgán řízení ve věci vymáhání nedoplatků, jsou-li splněny zákonné předpoklady.

- Zásada zákonnosti: Vyjadřuje vázanost správce daně právním předpisem a také souladnost v postupu správce daně při výkonu správy daní s právními předpisy.⁸³ Správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena. V tomto směru jde tak o výslovné vyjádření ústavní zásady enumerativnosti státních zásahů a legální licence, které lze vyjádřit tak, že správce daně při správě daní je zákonně oprávněn k uplatňování své pravomoci pouze k takovému účelu, pro který mu byla zákonem svěřena a současně ji může uplatňovat pouze v tom rozsahu.

Jde tak o negativní vymezení rozsahu pravomoci správce daně a v tom duchu je přiléhavé hovořit též o zásadě zdrženlivosti tak, aby správce daně neuplatňoval svou pravomoc nad rámec legální licence. V souladu se zásadou přiměřenosti (tzv. proporcionalitou) při výkonu správy daní, je správce daně povolán šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob, a to souladně s právními předpisy, ale současně je správce daně povinen při vyžadování plnění povinností daňových subjektů a třetích osob při výkonu správy daní volit z případně více možných jen takové prostředky, které je co nejméně zatíží, přičemž ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní, tj. správné zjištění a stanovení daní, včetně zabezpečení jejich úhrad.

- Zásada materiální pravdy: Je třeba zkonstatovat, že jak ZSDP tak daňový řád explicitně v základních zásadách řízení neupravuje zásadu materiální pravdy. Tato zásada řízení spočívající v tom, že správce daně musí v řízení postupovat tak, aby byl přesně a úplně zjištěn skutkový stav věci a aby jeho rozhodnutí ze spolehlivě zjištěného stavu mohlo být vycházeno, je částečně prolomena speciální úpravou obsaženou v celních předpisech (týkající se vzniku odpovědnosti deklaranta nebo jeho zástupce za správnost údajů uvedených v celním prohlášení, pravost přiložených dokladů a splnění všech povinností v souvislosti s propuštěním předmětného zboží do daného celního režimu), je na úvaze celního orgánu, zda bude přijatá celní prohlášení ověřovat či nikoliv⁸⁴.

⁸³ Pro účely daňového řádu pojem zákon zahrnuje též mezinárodní smlouvu, která je součástí právního řádu, tak i přímo použitelné akty ES.

⁸⁴ Čl. 199 odst. 1 Nařízení komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. Věst. č. L 253 ze dne 11.10.1993, s. 1).

To však nezabavuje celní orgán povinnosti, aby v případě, kdy se při své úřední činnosti dozví o skutečnostech svědčících o tom, že v přijatém celním prohlášení jsou nesprávné nebo nepravdivé údaje, skutečný stav věci přesně a úplně (spolehlivě) nezjistil.

Z příslušných ustanovení daňového řádu i tehdy ZSDP a celních předpisů vyplývá, že zásadu materiální pravdy (skutečnosti) je nutno plně respektovat např. při vyměřování, doměřování cla a daní z úřední povinnosti, v řízení o řádných a mimořádných opravných prostředcích a v řízení vymáhacím.

- Zásada aktivní součinnosti účastníků řízení: Deklarant v celním řízení a účastníci řízení ve věci vyměření, doměření cla a daní mají právo i povinnost úzce spolupracovat s celními orgány v průběhu řízení a dodržovat přitom zákony a jiné právní předpisy.
- Užití českého jazyka: Celní předpisy, celní zákon ustanovení o používání úředního jazyka neobsahují. V celním řízení a řízení o vyměření, doměření a vybrání (vymáhání) cla a daní se proto uplatňuje ustanovení § 76 DŘ (tehdy ustanovení § 3 ZSDP). V těchto jednáních je již úředním jazykem pouze jazyk český, nikoliv jazyk slovenský, což se vztahuje na veškerá písemná podání, ale to platí i o přílohách těchto podání a o dokladech, které mohou být důkazními prostředky.

V rámci užití celních předpisů však na tomto podotýkám, že v otázce předkládání např. celních prohlášení musí celní orgány respektovat ustanovení příslušných mezinárodních smluv, kterými je Česká republika vázána, pokud mezinárodní smlouvy umožňují, aby tyto doklady byly celním orgánům předloženy v některém z cizích jazyků (např. karnety TIR nebo celní prohlášení ve společném tranzitním režimu, neboť dle Úmluvy o společném tranzitním režimu mohou celní orgány jiné země, ve které se musí celní prohlášení předkládat požadovat překlad celního prohlášení do úředního jazyka své země, pokud je to potřebné.

Jelikož platí, že státní moc může být uplatňována jen na základě zákona, v jeho mezích a způsobem, který zákon předvídá⁸⁵ a jak samozřejmě plyne z postulátů teoretických, je významné, podle kterého hmotně právního a procesně právního ustanovení zákona bude v té či oné věci postupováno, protože postup správce daně podle jiného ustanovení není

⁸⁵ Čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR (ústavního zákona č. 1/1993 Sb., v platném znění) a čl. 2 odst. 2 LSZP publikované pod č. 2/1993 Sb., v platném znění.

uplatňováním „státní moci v případech, mezích a způsobem, které stanoví zákon“, ale postupem jiným, jímž ovšem státní moc již uplatňovat nelze.

V těchto intencích ani oblast daňového řízení není obdobných „pochybností“ ušetřena. Je tomu tak tím spíše, že relativně komplexní úprava daňového procesu v ZSDP, (která navíc obsahuje i rozsáhlou úpravu hmotněprávní⁸⁶⁾ se sama konstituuje jako subsidiární ve vztahu k „daňovým“ a „jiným“ zákonům např. celním. Podle ustanovení § 97 ZSDP se totiž ustanovení jeho části první až šesté a osmé použijí, pokud ustanovení části sedmé nebo zvláštní daňový zákon nestanoví jinak.

Takovýto vztah lze dovodit z právní úpravy celních předpisů - celního zákona jako speciálního právního předpisu, zejména s ohledem na ustanovení § 320 odst. 1 písm. c) CZ. To vyvolávalo celou řadu interpretačních projevů, např. v rámci aplikace kontrolních mechanismů či postupů podle ustanovení § 16 ZSDP nebo ustanovení § 127 CZ při užití kontroly zboží v rámci celních režimů, např. režimu uskladňování ve veřejném celním skladu (dále jen „VCS“), po té co bylo dovezené zboží do tohoto režimu propuštěno a posléze zkontrolováno. Z pohledu právní úpravy uvádím, že se jedná o zboží propuštěné do režimu s podmíněným osvobozením od cla, podle celních předpisů.

Tedy v řízení před celními orgány, je predestřena právní otázka správnosti postupu těchto orgánů v užití institutu právní úpravy zákonem předvídané „daňové kontroly“ podle ustanovení § 16 ZSDP, namísto primárního postupu podle institutu právní úpravy zákonem předvídané „následné kontroly“ podle ustanovení § 127 CZ, kterou provádějí celní orgány po propuštění zboží do příslušného režimu. Z hlediska posuzovaného celního režimu se může jednat o zboží, které podléhá celnímu dohledu, u něhož celní zákon předvídá provedení celní kontroly.⁸⁷ V tomto směru je tak zákonem přípustné, aby správní orgán využil svého oprávnění, mocenského zásahu prostřednictvím následné či daňové kontroly, tak aby se mohl kdykoliv přesvědčit, zda je ve VCS se zbožím nakládáno podle podmínek režimu do kterého bylo zboží na návrh příslušného subjektu propuštěno a zda je ve VCS skutečně fyzicky uskladněno. Pokud by správní orgán celní kontrolou zjistil porušení podmínek nebo odnětí zboží celnímu dohledu a tedy vznik celního dluhu, musel by postupovat podle celních předpisů se subsidiárním užitím ZSDP.

⁸⁶ Blíže Kindl, M., Telecký, D., Válková, H.: ZSDP. Komentář. Praha: C. H. Beck, 2002, str. 4 a násl.

⁸⁷ Srov. ustanovení § 47, § 48 a § 50 CZ.

V konsekvencích kontrolních mechanismů podle pravidel DŘ, užitých i v řízení před celními orgány, tak může docházet k určité kolizi těchto zákonných ustanovení, proto i v řízení před celními orgány, musí být jejich aplikace odůvodněna tak, aby vyhověla testu proporcionality a procesní čistoty, zvláště pokud po jejich provedení je vydáno meritorní rozhodnutí.

Z gramatického výkladu ustanovení § 127 CZ vyplývá oprávnění celních orgánů po propuštění zboží do navrženého celního režimu provádět následnou kontrolu, jejímž účelem je přesvědčit se o správnosti a úplnosti uvedených v celním prohlášení, pravosti dokladů k němu předložených nebo připojených a o správnosti vyměřeného cla, daní a poplatků. Při následné kontrole je tak ověřována existence a pravost dokladů a pravdivost údajů vztahující se k dovozním a vývozním operacím, případně i následným obchodním operacím se zbožím uvedeným v příslušném celním prohlášení.

Z následujících ustanovení citovaného zákona tak vyplývá, že kontrolovaná osoba je povinna předložit celnímu orgánu zboží, ke kterému se vztahuje celní prohlášení, nebo mu umožnit k němu přístup, pokud má takové zboží k dispozici. Na tomto místě zdůrazňuji, že právní úpravu citovaného ustanovení je konstituována do hmotněprávního ustanovení mající procesněprávní rozměr, jelikož se jedná o kontrolu po propuštění zboží prováděnou v době, kdy již správní řízení (celní řízení) ve věci propuštění zboží do celního režimu neprobíhá a bylo již ukončeno vydáním rozhodnutí, které bylo doručeno (oznámeno). Užití ZSDP bylo tedy CZ vymezeno pouze jako subsidiární, a to pro řízení před celními orgány.

Nelze tedy pro účely celního řízení aplikovat normy jiné než procesní povahy, je tak vyloučeno aplikovat postupem podle ustanovení § 320 odst. 1 písm. b) CZ a také postupem podle ustanovení § 320 odst. 1 písm. c) CZ. Tudíž správci daně nebrání užití hmotněprávní úpravy následné kontroly ve smyslu ustanovení § 127 CZ, přičemž je třeba uvést, že účelem a smyslem následné kontroly nemůže být v rámci užití tohoto režimu, případné přesvědčení se o správnosti vyměřeného cla, daní a poplatků, neboť zboží bylo propuštěno do režimu VCS, tj. jak jsem již uvedl, do režimu s podmíněným osvobozením od cla a v souvislosti s propuštěním zboží nebyly tedy clo a daně konstituovány. Při následné kontrole by mohl zajistit správní orgán zajistit (např. z obchodních dokladů nebo z faktu, že zboží neexistuje ve VCS), že zboží bylo odňato celnímu dohledu, resp., že byly závažným způsobem porušeny podmínky režimu VCS.

V takovém případě mám za to, že kontrolní zjištění nebrání zahájení řízení o vyměření celního dluhu s příslušným dlužníkem při respektování všech zásad a postupů uvedených v celním zákoně a v ZSDP.

Pokud se však týká užití institutu daňové kontroly podle ZSDP při jeho výkladu, pak vycházím z účelu daňové kontroly tak, jak je předvídán v ustanovení § 16 odst. 1 ZSDP. Lze si představit situaci, že správní orgán při provádění celní kontroly zjistí, že zboží propuštěné do režimu VCS bylo odňato celnímu dohledu, resp., že byly zásadním způsobem porušeny podmínky tohoto režimu a došlo ke vzniku celního dluhu. V tomto naznačeném směru je správní orgán povinen z úřední povinnosti zahájit řízení o vyměření celního dluhu s dlužníkem. Je-li řízení o vyměření celního dluhu z moci úřední zahájeno, nic podle mého názoru nebrání tomu, aby příslušný správní orgán využil i institutu daňové kontroly za účelem zjištění základu pro vyměření celního dluhu a jiných rozhodných okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti. Pokud tedy celní orgány učiní postup při provádění kontrolních mechanismů po propuštění zboží do příslušného režimu⁸⁸, tj. provedou kontrolu celního prohlášení podle ustanovení § 16 ZSDP, a ne podle ustanovení § 127 CZ, jejich postup je možno vnímat z právního hlediska jako rozpor se zákonem tj. zvolený postup v řízení podle ZSDP se dostává do rozporu s pravidly předvídané ustanovením § 320 odst. 1 celního zákona.

Podle rozsudku NSS⁸⁹ případné pochybení celního úřadu, které vedlo k tomu, že částka cla dlužného ze zákona nebyla zaúčtována, nemůže zásadně znemožnit provedení následné kontroly podle čl. 13 a čl. 78 CC a ustanovení § 127 CZ ve znění účinném od 1.5.2004. Rozhodnutí o dodatečném vyměření cla, vzešlá z takovéto následné kontroly, mohou být ale podle okolností podrobena eventuální korekci spočívající v aplikaci čl. 220 odst. 2 písm b) CC. Soud konstatoval, že k aplikaci čl. 220 odst. 2 písm. b) CC je nutnost splnit tři kumulativní podmínky. Nejprve je třeba, aby clo nebylo vybráno následkem chyby ze strany samotných příslušných celních orgánů, dále aby tato chyba, které se dopustily tyto orgány, nemohla být osobou povinnou zaplatit clo jednající v dobré víře přiměřeným způsobem zjištěna, a konečně aby tato osoba dodržela všechna ustanovení platných předpisů týkající se jejího celního prohlášení.

⁸⁸ Tzn. režim volného oběhu, režim uskladňování v celním skladu podle celních předpisů.

⁸⁹ Rozsudek NSS ze dne 30.7.2008, č.j. 1 Afs 27/2008-97, č. 1701/2008 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz.

Pouze tehdy, jestliže jsou tyto tři podmínky splněny, osoba povinná zaplatit clo má právo na to, aby clo nebylo vybráno poté, co bylo zboží propuštěno. Přitom pojem „rozpor“, z hlediska přiměřenosti jeho možného výkladu contra legem, vnímám jako vadu, však nedefinovanou explicitně právní normou, tzn. Podle mého názoru, nelze tento pojem charakterizovat jako zjevnou nezákonnost. Přitom rozpor se zákonem lze prvotně dovozovat z právní normy, nebo jak jsem již uvedl, lze jej charakterizovat jako vadu řízení, která musí dosahovat určité intenzity (např. porušení procesních pravidel), pro kterou bude nutné konečné rozhodnutí správce zrušit, nebo vadu řízení správního orgánu odstranit.

V konsekvencích tohoto právního pojmu, rozhodnutí správce daně může trpět vadami obsahovými, formálními nebo procedurálními. Vady různé intenzity a různého charakteru tak primárně vyvolávají různé právně relevantní následky. Způsobují tak nezákonnost, věcnou nesprávnost či pouhou formální vadnost rozhodnutí.

K otázce postupu orgánu veřejné moci, z hlediska tzv. „procesní čistoty řízení“, poukazuji na rozhodnutí ÚS,⁹⁰ z jehož obsahu lze dovodit, že tento institut je vnímán jako ústavní princip, jehož postuláty nelze přehlížet nebo obcházet. ÚS, vědom si svého postavení strážce ústavnosti v tomto směru upřednostňuje materiální (a nikoli formální) pojetí právního státu. Takto, nikoli formálně, nahlíží i na nezbytnost dodržení principu procesní čistoty. Nejde tedy o nutnost dodržení právního principu právní čistoty chápaného jako hodnota sama o sobě, ale o dosažení „právně a správně“ čistého procesu, v němž nedochází k zásahům do práv jeho účastníků. V případě subjektivního práva na právní ochranu vyplývající z hodnot práva, předvídané objektivním právem, je totiž vždy potřeba zkoumat, jak porušení procesních předpisů zkrátilo jednotlivce na možnosti uplatňovat jednotlivá procesní práva a konat procesní úkony, jež by byly způsobilé přivodit pro jednotlivce příznivější rozhodnutí ve věci samé.

Jakýkoliv proces totiž neexistuje samoúčelně, nýbrž jeho cílem je dosažení vzniku, změny či zániku hmotných práv a povinností fyzických či právnických osob. Pro všechna správní rozhodnutí, i když vykazují některou z vad, platí tzv. presumce správnosti. Naproti tomu rozhodnutí nicotná nebo také nulitní jsou správní rozhodnutí, která trpí tak závažnou vadou, že to způsobuje jejich neexistenci již od samého počátku a proto se v jejich případě presumce správnosti neuplatní.

⁹⁰ Rozsudek II. ÚS 179/01, dostupný na www.nalus.usoud.cz.

V důsledku toho, pak může být postup správce daně označen za nezákonný, kdy daňový subjekt může být zkrácen na svých právech garantovaných mu zákonem, když z hlediska užití určitého postupu či řízení podle pravidel daňového řádu nebo celních předpisů, se nejedná o proklamaci práv, ale je povinností správce daně faktickou konzumaci práv daňového subjektu umožnit s tím, že musí být dodržen zákonem stanovený postup v řízení. Jak již několikrát ÚS prostřednictvím své judikatury přdestřel, že v daňovém řízení se střetává veřejný zájem na stanovení (vyměření) daní na straně jedné a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé, je tento střet, obdobně jako v jiných případech, nutno vnímat prostřednictvím testu proporcionality.

Omezení osobní sféry jednotlivce, spočívající v oprávnění správního orgánu např. v realizaci, při provádění následné či daňové kontroly, při provádění celního nebo daňové řízení, nebo při oprávnění provádět kontrolu po propuštění zboží, atd., tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Legitimním cílem je třeba rozumět veřejný zájem státu na řádném vyměření či stanovení a vybrání daní. Naplnění hlediska potřebnosti (např. u provádění následných či daňových kontrol), je možno spatřit v tom, že jde o relativně šetrný z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž subjekt v rámci provádění úkonů celního dohledu, úkonů následné či daňové kontroly disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém či celním řízení, ale i zejména v soudním řízení správním.

Z hlediska srovnání obou zákonných institutů pak docházím k závěru, že jak ustanovení § 16 ZSDP tak i ustanovení § 127 CZ obsahují obdobnou právní materii provádění kontroly, při kterých lze dospět ke stejným skutkovým zjištěním. Závěr o rozporu se zákonem, v případě užití kontrolních mechanismů podle ZSDP v rámci činnosti celních orgánů, by přicházel jen tehdy, pokud by se jednalo o nezákonnost v materiálním smyslu, tj. muselo by se jednat o takovou vadu řízení, která by dosáhla určité hranice intenzity nezákonnosti. Což samozřejmě nelze vyloučit.

V konsekvencích určitého řízení (daňového či celního) završeného individuálním správním aktem z hlediska zásady zákonnosti je možné poměřování zásady zákonnosti v řízení o přezkoumatelnosti správního aktu (v opačném směru půjde o nepřezkoumatelnost), jako individuální kategorie vyvolávající možnou nezákonnost správního aktu, která zrcadlí zejména průběh předchozího řízení, především předchozí aktivity stran a prováděné dokazování, povahu skutkových a právních otázek, které byly v řízení řešeny, vyjma řízení

učiněné na návrh subjektu (podání a přijetí celního prohlášení, jež je plně v dispozici příslušného subjektu v řízení podle celních předpisů). S přihlédnutím k pojmu (ne)přezkoumatelnost, má za to, že nepřezkoumatelné může být takové rozhodnutí správního orgánu, které je nesrozumitelné, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně správní orgán ve věci rozhodl s tím, že jeho výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem můžou spadat také případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.

Nesrozumitelnost může být dvojího druhu: buď lze sice zjistit, co správní orgán zamýšlel, tedy jaká byla jeho vůle, ale nelze z rozhodnutí zjistit, jak se k tomuto závěru dobral. Poněkud zjednodušeně lze říci, že jde o vady odůvodnění. Nesrozumitelnost lze ovšem konstatovat také v souvislosti s enuciátem, kdy by nebylo možné poznat to, co je zamýšleno, tudíž by ani nebylo možné takové rozhodnutí učinit. Prakticky by takové rozhodnutí bylo nicotné.

Takovou vadu však nezpůsobuje jakákoli nejasnost, ale pouze ta, která brání zjištění vůle správního orgánu v konkrétní věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění správního rozhodnutí. Tedy jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo rozhodnutí vydáno. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž správní orgán své rozhodovací důvody opřel. Za takové vady lze považovat případy, kdy správní orgán rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze považovat i rozhodnutí, která vůbec neobsahují právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.

Nepřezkoumatelnost z hlediska zásady zákonnosti posuzují jako kontextuální a individuální kategorii, která zrcadlí především průběh předchozího řízení, předchozí aktivity stran a prováděné dokazování, povahu skutkových a právních otázek, které byly v řízení řešeny.

4.2. Zásada zákonnosti a některé právní principy při správě daní

Kritéria výběru této zásady vycházejí z filozofie uplatňování základních zásad správního procesu na řízení vedená podle daňového řádu, tedy východisek přísně obecných. Těžiště problematiky však bude spočívat v rozpracování vybrané zásady zákonnosti, která odráží předpoklad vzájemného vyvažování dvou zájmů jako hodnot, výlučně spjatých v řízení před správcem daně, nebo tam, kde tyto zásady mohou být poměřovány v řízení před soudními orgány. Na otázku, co jsou to vlastně právní principy, odpovídám v širším smyslu, že právní principy prozařují celým právním řádem, jsou jeho východiskem a kritériem, vůdčí idejí. Principy tak vnímám jako určité standardy, jejichž platnost je odvozena od požadavku spravedlnosti, férovosti nebo jiné dimenze morálky.

Na rozdíl od právních norem, jsou právní principy abstraktnější, vyjadřují cíle a hodnoty obsažené v právní regulaci. Cílem mé úvahy je tedy prověřit, jak právní principy ovlivňují pravidla tj. přímo aplikovatelné právní normy z hlediska uplatnění již zmiňované zásady zákonnosti v oboru daňového práva a zda v případě některých právních principů, v rámci jejich „střetů“, lze nalézt relevantní řešení ve prospěch některého z nich. Zákonodárce pamatoval na zásadu zákonnosti ve svém ustanovení § 2 odst. 1 ZSDP, což se týkalo správce daně při jeho činnosti a v odst. 9 téhož ustanovení byla stanovena v tomto ohledu povinnost daňovým subjektům a třetím osobám zúčastněným na daňovém řízení, přičemž tento aspekt byl odražen i v ustanovení § 1 odst. 3 ZSDP z něhož vyplývalo, že správci daně nejsou jen územní finanční orgány, ale též např. Ministerstvo financí, celní orgány, jakož i orgány obcí, které jsou věcně příslušné ke správě daní. Je tedy více než zřejmé, že za této právní úpravy zájmy státní, správce daně chránil, ale na zachování práv a zájmů daňových subjektů pouze dbal, což bylo odrazem zásady „*necht' každý střeží svá práva*“⁹¹. V podání právní úpravy daňového řádu je to však jinak. Správa daní na této pozici se řídí zásadou přiměřenosti (proporcionalitou), která jakoby nabádá k šetření práv osob, vůči nimž směřují pravomoci správce daně.

Správce daně, i když si je vědom nezbytnosti dodržování této zásady, nemůže jít proti základnímu cíli správy daní, tedy správnému zjištění a stanovení daní a zabezpečení její úhrady.⁹² Podle mého názoru, zásada přiměřenosti, je pro správce daně stěžejním kritériem při aplikaci těch institutů správy daní, při kterých se uplatňuje jeho správní uvážení.

⁹¹ Kobík, J.: Správa daní a poplatků s komentářem, 4. aktualizované vydání. Anag, Olomouc: 2005, str. 23-24.

⁹² Srov. ustanovení § 1 odst. 2 DŘ.

Zasahování státu tak musí respektovat přiměřenou (spravedlivou) rovnováhu mezi požadavkem obecného zájmu společnosti a požadavkem na ochranu základních práv a svobod jednotlivce. To znamená, že musí existovat rozumný vztah proporcionality mezi použitými prostředky a sledovanými cíli⁹³. Pro objasnění podstaty a smyslu zásady zákonnosti nejdříve objasním samotný pojem zákonnost. Zákonnost se často v právním pojetí označuje také jako legalita. Velmi zjednodušeně uvádím, že orgány veřejné správy (správní orgány, v užším pojetí také celní a daňové orgány), musí v každém úředním postupu dodržovat zákon.⁹⁴ Jejich úkony či postupy musí být tedy v souladu se zákonem.

Z hlediska nazírání na tento pojem zákonnosti prostřednictvím právní vědy a státní vědy, k tomuto označení právního pojetí přiřazují tzv. vybrané nosné principy záruk, jako výchozí determinanty předcházející řešení problematiky záruk uvedené legality.

V právním státě se jedná především o princip suverenity lidu, obecně vyjadřující postulát demokratické kvality legality a legitimacy, princip právního režimu, princip rovnoprávnosti, neinterpretovaný však jen jako princip formální spravedlnosti, ale jako komplement k principu právního režimu v tom smyslu, že legalita a „*právo na právo*“ lze z hlediska občana chápat jako sumu jeho legitimních oprávnění, zejména:

- *právo na dobré právo,*
- *právo kontroly práva,*
- *právo domáhat se spravedlivých nároků,*
- *právo na odpovědné chování,*
- *právo na právní jistotu*
- *právo na tvořivost omezenou pouze dobrým právním důvodem.*

Zákonnost označují jako metodu vládnutí prostřednictvím práva, kdy státní orgány jsou při tvorbě práva i při realizaci práva vázány zákonem. Současné právní zakotvení zásady zákonnosti daňového řízení vyjadřuje takovéto chápání. Ustanovení § 5 DŘ vyjadřuje příkaz, aby se v daňovém řízení (při správě daní) postupovalo v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Zákonem pro účely uvedeného zákona lze rozumět též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu.

⁹³ Podle rozhodnutí Ústavního soudu PL. ÚS 5/01.

⁹⁴ Srov. čl. 2 odst. 2 LSZP a čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR.

Jinými právními předpisy je nutno rozumět i podzákonné právní předpisy (nařízení vlády, vyhlášky ministerstev, všeobecně závazné nařízení územní samosprávy), ale i právní předpisy stojící v hierarchii pramene práva nad zákonem (ústava, ústavní zákony, mezinárodní smlouvy). Podzákonné právní předpisy odvozené od zákona, nemůžou překračovat zákonem daného rámce; proto je přirozené, že i do obsahu pojmu zákonnosti je lze zahrnout. Nad zákonem stojící právní předpisy zas vyžadují, aby zákon byl s nimi v souladu, protože vycházejí z presumpce ústavnosti.

Zásada zákonnosti je podle mého názoru významnou zásadou daňového řízení, dá se říci, že je zásadou nejvýznamnější, zásadou univerzální. Požadavek zásady zákonnosti totiž zabezpečuje, aby při uplatňování dalších zásad v rámci daňového řízení nebylo věcí libovůle správních orgánů v jejich postupu, ale povinnost správních orgánů tuto zásadu respektovat a zachovávat. Lze tedy dovodit, že porušením kterékoliv jiné explicitně legálně zakotvené zásady v daňovém řádu v rámci daňového řízení, způsobuje zároveň porušení zásady zákonnosti. Přirozeně ani uplatňování samotné zásady zákonnosti nemůže být ponecháno na libovůli správních orgánů. Proto uplatňovaná zásada v rámci daňového řízení není vyvoditelná jen z daňového řádu, ale především a hlavně z Ústavy ČR, která v Čl. 2 odst. 3 Ústavy správnímu orgánu přikazuje konat pouze v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Ve spojení s Čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR, podle kterého je ČR kromě jiného právní stát, tak zákonnost vyjadřuje požadavek vázanosti orgánů veřejné moci (také orgánů veřejné správy – správních orgánů), právem. Přitom pojem práva tu má vycházet z myšlenky materiálního právního státu a pevně spjaté myšlenky na materiální spravedlnost.

Právní stát je stát, který je vázán svým právem (včetně mezinárodních závazků, které podepsal), kde právo stojí nad státem. Právo, podle mého názoru, je jev z podstaty duální, je vzorovým vztahem upravujícím vztahy mezi lidmi správným směrem, ke spravedlnosti, rovnosti a dobru. Dualita práva vyjadřuje, že se tu jedná o „smlouvu“ pramenící z vůle či puzení stran smluvního vztahu. Také ústava, onen všem zákonům nadřazený zákon státu zakládající právo, z něhož ostatní zákony vznikají a podle něhož se utvářejí, je smlouvou. Subjekty této smlouvy jsou stát a lid, objektem je samotná země a obsahem vzájemná práva i povinnosti obou subjektů při jejím spravování. Úkolem práva jako společenského normativního systému je zabezpečit reprodukci společnosti a tedy i vůbec její řádné fungování.

Aby společnost nebyla pouhým souhrnem autonomních individuí, sledujících výlučně své vlastní zájmy, potřeby a toliko svůj prospěch, a nerespektujících zájmy, potřeby a prospěch ostatních, resp. celku, musí ve společnosti existovat i určitá shoda, rovnováha týkající se základních hodnot (principů) a pravidel vzájemného soužití. Z tohoto pohledu je evidentní, že právní řád nemůže být hodnotově neutrální, ale musí obsahovat, chránit a prosazovat hodnoty, které umožňují bezporuchové soužití jednoho člověka s lidmi dalšími, tedy život člověka jako člena ve společnosti.

Právo má být tedy spravedlivé, v tomto smyslu v souladu s převládající soustavou hodnot ve společnosti. V tomto svém regulativním působení musí právo předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů.⁹⁵ To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamena znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobné platí o právu samém.

Formulace zásady zákonnosti v daňovém řádu je podle mého názoru charakteristická i tím, že odráží předpoklad vzájemného vyvažování dvou zájmů, které musí správní orgány postupující podle daňového řádu respektovat.

Zásada zákonnosti (legality) odpovídá ústavním principům, podle kterých lze daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona.⁹⁶ Obsah těchto dvou uvedených zájmů není totožný.

Je to především zájem:

- a) na správném zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, což probíhá zejména v rámci „daňového řízení“,
- b) na zachování práv daňových subjektů a třetích osob, které správce daně je povinen šetřit v souladu s právními předpisy.

Naznačená konfrontace na normotvorné úrovni podtrhává význam norem všeobecně závazných právních předpisů v procesu aplikace daňových zákonů, ale i daňového řádu.

⁹⁵ Podle rozsudku NSS ze dne 23. srpna 2006 č. j. 2 Afs 178/2005 – 76, dostupný na www.nssoud.cz.

⁹⁶ Viz čl. 11 odst. 5 LZPS.

Správce daně v daňovém řízení⁹⁷ činí právní úkony jménem a na zodpovědnost státu anebo i jiného veřejnoprávního subjektu, který je však zároveň subjektem oprávněným v hmotněprávním vztahu. Záměrem zákonodárce je poskytnout subjektům právního vztahu zákonná práva a to jak práva procesního, tak hmotněprávního charakteru, která vytvářejí jakousi „překážku“ spadající do přirozené tendence „výběrčích“ daní při jejich výběru, s důrazem na správné zjištění a stanovení daní, jako prvního z uvedených zájmů, však při důsledném respektování práv subjektů a jiných osob zúčastněných na řízení.

V konsekvencích zakotvení zásady zákonnosti v rámci daňového řízení, podle mého názoru lze konstatovat ústavněprávní rozměr dvou principů.

Jde o princip:

- a) a) důsledného zohlednění fiskálního zájmu státu jako legitimního cíle, kterým je třeba rozumět veřejný zájem státu na řádném vyměření či stanovení a vybrání daní⁹⁸
- b) b) důsledného respektování práv (slovy zákona, správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob)⁹⁹.

V souvislosti s předchozím odstavcem mám za to, že právní principy ovládají daňové řízení nebo tam, kde se uplatňuje daňový řád subsidiárně, jako proces a hmota v rámci aplikace užití některých institutů daňových zákonů, či v širším smyslu, v rámci právní úpravy správy daní.

Ve formálním smyslu lze vysledovat návrat k právním principům v podobě vůdce amerických iusnaturalistů Ronalda Dworkina,¹⁰⁰ který požadoval návrat právních principů mezi uznávané prameny práva a jejich plnou všeobecnou rehabilitaci (zejména tam, kde v právních řádech dominoval právní pozitivismus). Ronald Dworkin vysvětloval podstatu právních principů na základě srovnání s právními pravidly. Pravidla je třeba podle něj aplikovat metodou „*všechno, nebo nic*“, principy se v případě jejich kolize aplikují vyvažováním, tedy s přihlédnutím na relativní závažnost každého z nich.

⁹⁷ Daňové řízení lze v rámci pozitivní právní úpravy ZSDP vnímat pouze v rámci ustanovení § 2 odst. 1 ZSDP, který hovoří o tom, že při správě daní jedná správce daně v řízení o daních (dále jen „daňové řízení“) v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy. Díky zákona považuje za daňové řízení toliko řízení o daních ve smyslu legislativní zkratky uvedené v ustanovení § 1 odst. 1 ZSDP. Z hlediska úplnosti lze daňové řízení chápat jednak v užším pojetí jako správní řízení o dani a v širším pojetí jako správní řízení ve věcech daňových, tj. veškerá řízení před správcem daně při výkonu správy daní.

⁹⁸ Viz čl. 2 odst. 2 LZPS a čl. 2 odst. 3 Ústavy.

⁹⁹ Srov. ustanovení § 5 odst. 3 DŘ.

¹⁰⁰ Melzer F.: Metodologie nalézání práva, Teze o vztahu principů a pravidel, 1. vydání 2010, Praha: C. H. Beck, 2010, str. 47, oddíl 3.2.

To je možné proto, že právní principy mají dimenzi, kterou právní pravidla nemají, a to dimenzi závažnosti a důležitosti. Pokud zkoumám tyto dva uvedené principy ve světle Dworkinovi teorie konfliktu právních principů a pravidel, potom výsledek by měl vést k závěru, že v aplikační rovině práva (v rámci celého procesu „daňového řízení“), musí vždy docházet k hodnotovému vyvažování, přičemž v konkrétním případě vždy dochází k převažování jednoho z nich s přihlédnutím k jejich relativní závažnosti. Ve výsledku je pak možné dát přednost tomu, jehož závažnost, resp. důležitost převažuje, aniž by se však druhý stal neplatným. Na Dworkinově straně stál i Robert Alexy¹⁰¹. Ten sice Dworkinovo tzv. logické rozlišení pravidel a principů nepřijal bezvýhradně, nicméně věnoval mnoho úsilí, aby prokázal, že onen proces vyvažování není ani racionální ani subjektivní. K takovému vážení přistupujeme v úvahách o tom, jestli zásah do ústavně garantovaného práva měl intenzitu, která ještě je nebo už není přijatelná. Přitom lze vycházet z toho, že ústavní práva jsou požadavky na tzv. optimalizaci, mají být realizovány v co největší míře, jakou aktuální faktické a právní okolnosti připouští. Vyvážení spočívá v tom, že čím větší je narušení (resp. neuspokojení) nějakého právního principu nebo práva, tím větší význam musí mít uspokojení nějakého jiného principu nebo práva. Nelze však odhlédnout od skutečnosti, že některé principy a práva můžeme poměřovat podle jejich významu. Princip vyvážení takové kolize může být řešen tím, že ústupek v míře realizace nějaké hodnoty musí být ospravedlněn (vyvážen) v realizaci jiné hodnoty.

V rámci doplnění Alexyho teorie chápáním principů jako příkazů k optimalizaci znamená, že principy mohou být splněny v rozdílném stupni a lze je vnímat v rámci jejich definičních znaků, tj. vlastní mající schopnost vyvažování v kolizi svým aproximačním (z lat. *ad* a *proximus*, blízký, znamená přiblížení), ne absolutním charakterem. Z hlediska pravidel je to jinak. Jsou-li dány skutečnosti, které pravidlo ve své skutkové podstatě předpokládá, pak pravidlo buď platí, a v takovém případě je nutno akceptovat odpověď kterou nám dává, nebo nejsou dány, pak pravidlo neplatí.¹⁰² Nemá-li pravidlo pro určité případy platit, je nutné stanovit výjimku. Není však možné, aby v právním řádu existovala dvě pravidla, která pro stejnou skutkovou podstatu (hypotézu) stanovila rozporné právní následky (dispozice).

¹⁰¹ Alexy R. *Theorie der Grundrechte*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994, s. 76, 77.

¹⁰² Srov. Dworkin, R. *Když se berou práva vážně*. 1. české vydání. Praha: Oikymenh, 2001, str. 46.

Na tomto místě tak vzniká prostor, ve kterém je nutno poukázat na některé konflikty právních principů ovládající celou správu daní projevující se jednak na úrovni legislativní, jehož výsledkem je právní regulace v procesu užití daňových zákonů s tím, že dochází taktéž k právní aplikaci a interpretaci jednotlivých institutů daňových zákonů v prostoru před správním orgánem, který s ohledem na okolnosti konkrétního případu musí jednoznačně rozhodnout. Stačí jen poukázat např. na zásadu materiální pravdy, princip právní jistoty, princip předvídatelnosti právních norem a ochranu dobré víry, které mají chránit daňové subjekty a zaručit jim, že daň zaplatí jen ve výši odpovídající skutečnému (materiálnímu) stavu, na který právní norma váže daňovou povinnost. Naopak stanovení daně za pomoci pomůcek, zákon implicitně předpokládá (za splnění podmínek) nerespektování požadavků úplného zjištění skutečného stavu věci. Při uplatňování těchto zásad před správcem daně, při naplnění jejich cíle, podle mého názoru, musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu.

Na tomto místě je nutno však poznamenat, že v řízení před správními soudy bude situace jiná. Soud aplikující právo na daný případ, musí vždy určit, který z právních principů upřednostní¹⁰³. Pokud přihlédnu k vytýčenému bodu konfliktů právních principů, mohl bych dojít k závěru, který by mohl vzbuzovat jisté pochybnosti. Totiž, že uplatněním principu sub. 2 písm. a) a) nacházející svůj odraz v rámci daňového řízení by znamenalo, že v praxi můžou nastat případy, ve kterých správce daně, jednoznačně upřednostní shora uvedený fiskální zájem státu před chráněnými zájmy daňových subjektů a práv třetích osob. Argumentace právními principy je z pohledu teorie práva tedy typicky hodnotovou argumentací, kterou lze řadit mezi objektivně teleologické argumenty. Tyto argumenty se mohou uplatnit v několika rovinách. Argumentace právními předpisy je relevantní jednak v rámci teleologického výkladu při odstraňování sémantických nejasností, tedy při tzv. „zpřesňování“ významu jazykově nejasných pojmů. Dále se argumentace právními předpisy používá při dotváření práva, jako základ pro analogii či teleologickou redukci. Konkrétní podoba této argumentace je popsána v rámci příslušných metod nalézání práva¹⁰⁴. Jak jsem již shora naznačil, hrají právní principy také významnou úlohu v legislativě, kde představují vodítka pro tvorbu nové právní úpravy.

¹⁰³ Podle Čl. 95 odst. 1) Ústavy ČR, soudce je při rozhodování vázán zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu; je oprávněn posoudit soulad jiného právního předpisu se zákonem nebo s takovou mezinárodní smlouvou.

¹⁰⁴ Kapitola III. str. 77, Výklad právních předpisů, Melzer, F. Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace. 1. Vydání Praha: C. H. Beck, 2009.

I zde se musí zákonodárce vypořádat s kolizí právních principů, což nelze jinak než jejich poměřováním. Existující, zejména ústavní právní principy a jejich poměřování. Proto představují jisté omezení zákonodárce při své úvaze o podobě budoucího práva. Většinou však zákonodárce princip explicitně v právním předpise neoznačuje (poněkud jinou praxi má legislativa ES). Pokud se vrátím ke shora předestřeným principům a v rámci teorie konfliktu právních principů je zarámuji do právní úpravy daňového řádu, pak docházím k závěru, že právě tyto dva uvedené principy se musí plně respektovat v rámci platného práva, v jeho samotných idejích. Principy se tedy právně a následně i fakticky realizují jen tehdy, pokud to jiné právní principy a prvky právního řádu umožní.

Příkaz k optimalizaci tedy znamená, příkaz aplikovat právní princip co neoptimálněji, co nejvíce to dovolí ostatní kolidující právní principy. Spravedlnost (materiální) k jeho naplnění odráží po obsahové stránce široko zaměřený princip zdanění (zájem státu, jako hmotněprávní institut), pročez skrze něj vystupuje do popředí zájem ochrany práv daňového subjektu a jeho schopnost daň zaplatit v zákonné výši. Jak jsem již naznačil, z hlediska práva hmotného se zjevně uplatňuje především zájem státu na řádném výběru daní a i v širším pojetí správy daní i na jeho spravedlivém rozdělení.

K otázce střetu zájmů na stanovení (vyměření) a výběru daní a ochrany zájmů daňového subjektu jako ochrany autonomní sféry jednotlivce ÚS dovozuje, že: *„daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento ústavněprávní rozměr má ostatně svůj odraz přímo v normách jednoduchého práva, a to, v § 2 odst. 1 daňového řádu, podle něhož jednají správci daně v řízeních o daních tak, že chrání zájmy státu, avšak dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Je přesto povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce“*¹⁰⁵.

¹⁰⁵ Srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1.6.2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, dostupný na www.nalus.usoud.cz. a taktéž nálezy ÚS, ze dne 21.4.2009, sp. zn. II. ÚS 703/06, dostupný na www.nalus.usoud.cz.

V souvislosti s předchozím odstavcem vyplývá, že vyměření daní tak jistě znamená zásah do ústavně garantovaného vlastnického práva, však tento zásah je podle mého názoru, za podmínek vyplývajících z čl. 11 odst. 5 LZPS a především z čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod¹⁰⁶, přípustný. Ve světle posuzovaných právních principů je možno dovodit, že principy hmotného práva nacházejí svůj odraz i v právu procesním, jelikož bez něho by nebylo možné dát průchod vyvažováním proti sobě stojících právních principů. Jde tedy o to, aby, uspokojení zájmu státu na spravedlivém výběru daní, vyjádřeného v normách regulujících správu daní, neporušovalo procesně právní garance na zachování základních práv a svobod daňových subjektů a jiných osob zúčastněných na daňovém řízení. Jinými slovy, upřednostnění fiskálního zájmu státu v aplikačním procesu užití právních předpisů daňového práva nemusí porušovat jen představy zákonodárce o spravedlivém výběru daní, ale i jeho představy o spravedlivém průběhu tohoto aplikačního procesu ztělesněného do požadavku na respektování procesních práv jednotlivce v kontrapozici nároku státu na spravedlivé zdanění.

Z pohledu ustálené rozhodovací praxe ÚS a NSS je nutné plně respektovat ústavní kautely při posuzování postupu správních orgánů při vyměření příslušných daňových povinností odehrávající se v rámci určitého řízení. Jak již ústavní soud konstatoval, že v daňovém řízení se střetává veřejný zájem na stanovení (vyměření) daní na straně jedné a zájem na ochraně autonomní sféry jednotlivce na straně druhé, je tento střet, obdobně jako v jiných případech, nutno vnímat prostřednictvím testu proporcionality. Omezení osobní sféry jednotlivce, spočívající v oprávnění správního orgánu např. v realizaci, při provádění následné či daňové kontroly, při provádění celního nebo daňové řízení, nebo při oprávnění provádět kontrolu po propuštění zboží, atd., tak musí sledovat legitimní cíl a být ve vztahu k tomuto cíli vhodné, potřebné a přiměřené. Legitimním cílem je třeba rozumět veřejný zájem státu na řádném vyměření či stanovení a vybrání daní.

Naplnění hlediska potřebnosti (např. u provádění následných či daňových kontrol), je možno spatřit v tom, že jde o relativně šetrný z možných způsobů dotčení autonomní sféry jednotlivce a to s ohledem na široký katalog oprávnění, jimiž subjekt v rámci provádění úkonů celního dohledu, úkonů následné či daňové kontroly disponuje, a jejich reálnou a efektivní ochranu nejen v daňovém či celním řízení, ale i zejména v soudním řízení správním.

¹⁰⁶ Viz. Dodatkový protokol č. 209/1992 Sb.

Z výše uvedené formulace zásady zákonnosti lze dovodit předpoklad vzájemného vyvažování některých dalších principů ve vztahu k této zásadě, např. principu právní jistoty a principu předvídatelnosti právních norem, které se střetávají jak na úrovni legislativní tak ústavně právní. Pokud bych se v užším smyslu měl zamyslet nad prvním z nich, pak bych je musel uvést do souvislostí s některou právní skutečností, s právním úkonem (např. formou rozhodnutí v rámci celních předpisů), v jehož rámci dochází k realizaci propuštění zboží do režimu volného oběhu s tím, že může dojít k jeho následné nápravě nebo tam, kde to zákon připouští, k jeho následného přezkoumání. Tak se tomu děje např. v případech zjištění a následného přezkoumání nesprávně zařazeného zboží do podpoložky celního sazebníku po propuštění zboží, kdy celní orgány nejsou povinny ex lege ověřovat správnost přijatého celního prohlášení a tím spíše i správnost údajů a pravost předložených podkladů a zároveň tak nemohou, dříve než rozhodnou o propuštění zboží do režimu volného oběhu, každé takto přijaté celní prohlášení řádně kontrolovat z hlediska jeho správného sazebního zařazení zboží.

V těchto konsekvencích je třeba posouzení předmětu věci z hlediska legitimního cíle v rámci zásady zákonnosti při střetu zájmů daňových subjektů při důsledném respektování jejich práv a povinností. V rámci naznačeného směru uvedeném v rozsudku NSS, ze kterého vyplývá, že právní úpravu obsaženou v celním zákoně je třeba vykládat tak, aby byla zachována rovnováha mezi zájmem jednotlivců na co nejrychlejší propuštění zboží do navrhovaného režimu na straně jedné a zájmem státu na ověření správnosti údajů obsažených v celní deklaraci a zájmu na odpovídajícím stanovení cla a dalších povinných odvodů do veřejných rozpočtů.¹⁰⁷ Přitom promítnutí principu proporcionality, vzal NSS jako interpretační východisko k posouzení možnosti využití následné kontroly na případy nesprávného zařazeného zboží do podpoložky celního sazebníku.

Při hledání spravedlivé rovnováhy mezi zájmem jednotlivců na co nejrychlejší propuštění zboží a zájmem státu na správném stanovení cla a dalších povinných odvodů je nutno vzít na zřetel fakt, že celní orgány nemohou vždy důkladně přezkoumávat správnost zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku ještě před tím, než rozhodnou o propuštění zboží do navrhovaného celního režimu.

Jak již NSS uvedl, takový přístup by zcela vedl k zahlcení celních orgánů a tím i ke značnému a nepřijatelnému prodloužení čekání na propuštění zboží do příslušného režimu; sotva lze usuzovat, že by tato výrazná překážka obchodování s dováženým zbožím mohla být v zájmu dovozců, a že by mohla být vyvážena právní jistotou, že otázkou celního zařazení

¹⁰⁷Podle rozsudku NSS ze dne 27. září 2006, sp. zn. 1 Afs 16/2006-123 dostupný na www.nssoud.cz.

zboží se již celní orgány v budoucnu nebudou zabývat. Spravedlivou rovnováhu lze naopak spatřovat v tom, že celní orgány relativně rychle propustí zboží do navrženého režimu, aniž by přitom rozhodly o zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku a aniž by se tím zbavovaly možnosti správnost tohoto zařazení následně zkontrolovat podle ustanovení § 127 CZ.¹⁰⁸ S přihlédnutím k předchozímu obsahu, mám za to, že aplikační rovina při posuzování právních principů musí být také posuzovány neopomenutelné právní skutečnosti a události, které mohou být „výměnou“ za hodnoty (principy) v systému jejich vyvažování.¹⁰⁹ Není však účelem rozvádět některé závěry NSS. Mým cílem v takto naznačeném směru, je poukázat na některé principy, které významnou měrou zasáhly do právní úpravy celního a daňového práva, jež explicitně neposkytly správnímu orgánu jednoznačnou odpověď na jeho aplikační problém, zvláště když normativní jazyk zákonodárce nedokázal, a ani nemohl na všeobecné úrovni předvídat skutkové stavy, které v praxi před správními orgány mohou nastat a také nastaly.¹¹⁰ V naznačeném směru připouštím, že soudci používají rozmanité právní principy při interpretaci práva, jako důvody modifikace práva, jako důvody pro stanovení výjimek k právním pravidlům, jako důvody k vytvoření nového pravidla, případně jako samostatné důvody pro nějaké jednání.

K nalezení cesty k vyřešení problému z hlediska výkladu českého práva, se již vyjádřil ÚS, který uvedl, že soud při svém rozhodování není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie vzniku, systematická souvislost nebo některý z právních principů, jež mají základ v ústavně konformním právním řádu jako významového celku. Je nutné se vyvarovat libovůle¹¹¹.

¹⁰⁸ Podle rozsudku NSS ze dne 27. září 2006, sp. zn. 1 Afs 16/2006-123, odst. 17), dostupný na www.nssoud.cz.

¹⁰⁹ „*Institut časově podmíněného uplatnění majetkových pohledávek se sice může zdát často nespravedlivý, jeho finalita by však neměla zastřít základní, a možno říci ústavní hodnotu, totiž, že přináší do společnosti stabilitu a jistotu, a umožňuje tak dlužníkům plánovat si své životy s vědomím, že v důsledku uplynutí času již proti nim nelze určitý nárok uplatnit. Prekluze nebo promlčení nejsou v tomto pojetí samoúčelné, ale naopak reflektují přirozený běh ekonomického života jako takového*“.

¹¹⁰ Např. pokud bychom měli posoudit některé instituty právních předpisů z oboru celního práva, a to z hlediska zániku práva vyměřit příslušné clo, daně a poplatky (celní dluh) při dovozu. Znamená to tedy, že z hlediska právní normy celního zákona do 30.6.1997., tj. do účinnosti zákona č. 113/1997 Sb., kterým byl mj. změněn celní zákon, bylo, lze clo (celní dluh) vyměřit bez časového omezení. Tento stav zůstal zachován i od 1.7.1997 do 30.6.2002. Tento CZ sice zrušil bez náhrady některá ustanovení dílu třetího hlavy třinácté celního zákona, nicméně i nadále neexistovaly žádné maximální lhůty pro vyměření cla (celního dluhu) a lhůty pro vybrání cla a jeho vymáhání byly i nadále odvozeny od pouze od jeho splatnosti, odvislé od doručení rozhodnutí o vyměření cla (celního dluhu) vybíraného při dovozu zboží nebo ústního sdělení jeho výše dlužníkovi. Právní úprava se tedy v rozhodném i následném období měnila tak, že do 30.6.2002, lhůtu pro „vyměření“ cla (celního dluhu) nestanovovala, od 1.7.2002 vyměření podmiňovala vznikem celního dluhu s nutností vyměření jeho výše v prekluzivní tříleté lhůtě, jejíž počátek se právní úpravou až do dneška měnil.

¹¹¹ PL. ÚS 21/96 viz Sbírka nálezů a usnesení ÚS 7, č. 13, s. 78, dostupný na www.nalus.usoud.cz.

V takto vyjádřeném směru v podání ÚS, by podle mého názoru, měly postupovat i soudy ve správním soudnictví, kdy soud je povinen při interpretaci právního předpisu se odchýlit i od textu na první pohled jednoznačného a namísto doslovného výkladu zvolit výklad konformní s účelem a smyslem zákona, se zřetelem právě na relevantní právní principy. V souvislosti s předchozím obsahem mám za to, že nelze odhlédnout od právních principů zakotvené právní úpravou práva Evropského společenství (dále „ES“) a dotvářené judikaturou Evropského soudního dvora (dále jen „ESD“), které nesmí být pro správní orgány a soudní orgány cizí a to zejména v podání právní ochrany finančních zájmů ES.¹¹² S tímto poukazují na pozitivní právní úpravu předpisů ES v rámci celní problematiky a chráněných zájmů (principů) práva EU.

Celní problematika je na území EU regulována nařízeními EU, která jsou přímo závazná a nevyžadují žádnou transpozici do národních předpisů. Dnem vstupu České republiky do EU začalo tedy v oblasti cel platit Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává CC. Kromě toho však některá pravidla s vazbou na celní problematiku jsou i nadále upravena v příslušných ustanoveních CZ. Rubrika tohoto bodu terminologicky sleduje účinnou právní úpravu celních předpisů. Je však nutno zdůraznit, že při dovozu zboží se typicky vyměřuje částka odpovídající výši vzniklého celního dluhu, který je složen z částky cla, z částek daní vyměřovaných při dovozu, případně z dalších částek poplatků předvídaných při dovozu celními předpisy. Daně ukládané při dovozu mají svůj základ v předpisech daňových. Pokud se týká výběru cla, zavedeného orgány Společenství v obchodě se třetími zeměmi a cla na výrobky, jsou příjmem vlastních zdrojů zahrnutých do rozpočtu Evropské unie¹¹³. Vlastní zdroje Společenství¹¹⁴ (dále jen „vlastní zdroje“) jsou odváděny Komisí¹¹⁵. Pro účely finančních zájmů ES se přijímají obecná pravidla týkající se stejnorodých kontrol a správních opatření a sankcí postihujících nesrovnalosti s ohledem na právo EU.¹¹⁶ Nesrovnalostí“ se rozumí jakékoli porušení právního předpisu EU vyplývající z jednání nebo opomenutí hospodářského subjektu (dále jen „porušení“), v důsledku kterého je nebo by mohl být poškozen souhrnný rozpočet EU nebo rozpočty EU spravované, a to buď snížením nebo

¹¹² Nález Pl. ÚS 5/01 ze dne 16. 10. 2001, publ. pod č. 410/2001 Sb. – Mléčné kvóty, část VI., kde ÚS mj. uvedl, že: „komunitární právo tedy není Ústavnímu soudu cizí, ale prozařuje - zejména v podobě obecných právních zásad evropského práva - v široké míře do jeho vlastní rozhodovací činnosti“.

¹¹³ Čl. 2 odst. 1 písm. b) Rozhodnutí Rady ze dne 29.10.2000 o systému vlastních zdrojů Evropských společenství (2000/597/ES, Euratom).

¹¹⁴ rozhodnutí 2000/597/ES, Euratom.

¹¹⁵ Čl. 1 Nařízení Rady (ES, Euratom) č. 1150/2000, kterým se provádí rozhodnutí 2000/597/ES, Euratom o systému vlastních zdrojů Společenství.

¹¹⁶ Druhý pododstavec Čl. 11 Nařízení Rady (ES, Euratom) ze dne 18.12.1995 č. 2988/95.

ztrátou příjmů z vlastních zdrojů vybíraných přímo ve prospěch EU, nebo formou neoprávněného výdaje¹¹⁷. S výhradou použitelného práva EU se postupy pro provádění kontrol, opatření a sankcí společenství řídí právem členských států¹¹⁸. Každá nesrovnalost vede zpravidla k odnětí neoprávněně získané výhody:

- formou povinnosti zaplatit nebo nahradit dlužné nebo neoprávněně získané částky,
- úplným nebo částečným propadnutím jistoty poskytnuté na podporu žádosti o udělení výhody nebo při přijetí zálohy.

Použití opatření uvedených v předchozím odstavci se omezuje na odnětí získané výhody s připočtením (je-li to stanoveno) úroků, které mohou být určeny paušálně.

Jednání, u nichž je prokazatelné, že jejich účelem je získání výhody v rozporu s cíli práva EU použitelného v daném případě umělým vytvořením podmínek vyžadovaných pro získání uvedené výhody, vedou k tomu, že se uvedená výhoda buď neudělí, nebo odejme. Opatření uvedená v tomto článku nejsou považována za sankce¹¹⁹. Klíčový pojem z hlediska ochrany finančních zájmů jsou tedy nesrovnalosti a její důsledky pro rozpočty společenství.

Proto je pojem nesrovnalosti klíčový, neboť hovoří o jakémkoli porušení právního předpisu EU, které má dopad na jejich rozpočty. Pro obor celnictví lze např. uplatnění citovaného předpisu dovodit i z judikatury ESD.¹²⁰ Pokud tedy lze v souladu s ESD dovodit, že citovaný předpis je obecně závazný a porušení v rámci provádění určitých režimů – považovat za nesrovnalost, ve smyslu užití výhod např. u celních a daňových režimů na základě uměle vytvořených podmínek určitou osobou vyžadovaných pro pozdější využití, pak lze rovněž dovodit příslušné konsekvence pro užití citovaného zájmu práva EU v kontrapozici poměrování principu chráněných zájmů nacházející se v rovině vnitrostátního systému práva dotčeného subjektu. Co do využití takových to výhod na základě uměle vytvořených podmínek určitou osobou, je nutné považovat nikoliv za výkon práva, nýbrž za jeho zneužití, neboť chování adresáta právní normy, které není v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů, je chováním protiprávním. Takové chování má zároveň povahu zneužití subjektivního veřejného práva, které lze zároveň označit za hrubě odporující principu rozumného uspořádání společenských vztahů v systému chápání práva jako regulativního nástroje ve společnosti.

¹¹⁷ Čl. 1 Nařízení Rady (ES, Euratom) ze dne 18.12.1995 č. 2988/95.

¹¹⁸ Čl. 2 odst. 4 Nařízení Rady (ES, Euratom) ze dne 18.12.1995 č. 2988/95.

¹¹⁹ Čl. 4 odst. 1 Nařízení Rady (ES, Euratom) ze dne 18.12.1995 č. 2988/95.

¹²⁰ Srov. např. body 25 až 30 rozsudku druhého senátu ESD ze dne 4.6.2009, ve věci C-158/08, dostupné na www.curia.europa.eu.

Jak již jsem naznačil v sub. 1), právo je totiž jedním ze společenských normativních systémů; je tedy nerozlučně spjata s existencí společnosti, kterou svým regulativním působením významně ovlivňuje. Institut zákazu zneužití subjektivních práv tak představuje „materiální korektiv formálního pojetí práva“, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity, neboť zákon nemůže pojmově pamatovat na všechny myslitelné situace, v důsledku toho se může stát, že určité chování zdánlivě dovolené odpovídá právní normě, avšak je současně pocíťováno, jako zjevně nespravedlivé, když v rozporu s určitými základními hodnotami a rozumným společenským uspořádáním společenských vztahů působí jinému nenahraditelnou újmu (státu). O chování zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené, ze zásady lex specialit derogat generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení právem.

Platí tedy, že pokud právní norma určité chování dovoluje a jiná (za předpokladu, že je ho ve výše uvedeném smyslu zneužito) je zakazuje, je takové chování ve skutečnosti nikoliv výkonem práva ale protiprávním jednáním, které si v právním státě právní ochrany nezasluhuje.¹²¹ Tedy i v duchu posouzení právního principu, že nikdo nesmí profitovat ze svého protiprávního jednání.

Institut zneužití práva nenachází v českém právním systému své explicitní vyjádření; výjimku bylo (lze) možné nalézt v zákoníku práce¹²², přičemž občanský zákoník v ustanovení § 3 odst. 1 hovořil pouze o zákazu výkonu práva v rozporu s dobrými mravy.

To však neznamena, že by v těch oblastech práva, jež se nepřiklonily k jeho explicitnímu vyjádření, nebyly jeho ideje použitelné; jinými slovy, to že konkrétní norma (např. celní předpisy, ZSDP, atd.), jako předpisy veřejného práva, pojem zneužití práva neužívá – nepracuje s ním, neznamena to, že by v této oblasti k zneužívání práva či jeho obcházení, docházet nemohlo resp., že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, či využití výhody za účelem vytvoření umělé situace, např. pro uplatnění nadměrných odpočtů u DPH nemohlo být za takové označeno, a vyvozovány odtud i adekvátní právní důsledky.

Nejvyšší soud¹²³ ve svých závěrech vyslovil, že za zneužití práva ve smyslu ustanovení § 7 odst. 2 zákoníku práce, lze považovat pouze takové jednání, jehož cílem není dosažení účelu a smyslu sledovaného právní normou, nýbrž které je v rozporu s ustálenými dobrými mravy vedeno přímým úmyslem způsobit jinému účastníku újmu.

¹²¹ Viz. Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185.

¹²² Ustanovení § 7 odst. 2 zákona č. 65/1965 Sb., účinného ve znění do 29.2.2004.

¹²³ Ve věci: sp.zn. 21 Cdo 992/99, uveřejněném pod č. 126/2000, v časopise Soudní judikatura.

I když judikatuře NSS není využití institutu zneužití práva ve veřejném právu úplně cizí, nutno mít na zřeteli, že tento institut má své místo a je nezpochybnitelný spíše v právu soukromém. Současná koncepce práva veřejného, v tomto případě zejména daňového, tento institut neobsahoval, spíše se mu přibližoval v ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP. Na rozdíl od zneužití práva ovšem tento institut v ZSDP upravoval vztah mezi formou a obsahem právního úkonu pro režim daňového řízení. Judikatura ve svých důsledcích v náhledu na institut „zneužití“ považuje takové zneužití výkonu práva, tj. takové jednání, jehož cílem není dosažení účelu a smyslu sledovaného právní normou, nýbrž je v rozporu s ustálenými dobrými mravy, vedeno přímo s úmyslem způsobit jinému účastníkovi újmu.¹²⁴

Na tomto místě je třeba uvést, že vzhledem k tomu, že takové jednání je spojováno s rozparem s dobrými mravy je interpretace tohoto institutu, v daňovém řízení o to více komplikovanější, neboť samotný pojem dobré mravy, je právně navázán na instituty soukromého práva, jehož je i neopomenutelnou součástí.

V systému práva finančního, oboru celního a daňového práva se doktrína zneužití práva zjevuje především v nazírání práva EU a svůj výraz nachází zejména v judikatuře ESD¹²⁵ se Komise vyslovila ke zneužití práva v oblasti daní tak, že se jedná o právní zásadu uznávanou v mnoha právních oblastech práva EU, podle níž zůstanou nezohledněny ty transakce, které by skupina osob povinných k dani provedla bez hospodářského odůvodnění, nýbrž pouze za účelem vytvoření umělé situace, která umožňuje odpočet daně.

Připomenout lze na tomto místě také věc C-255/02 (halifax plc a další proti Commissioners of Customs & Excise, žádost o předběžnou o rozhodnutí o předběžné otázce podaná VAT and Duties Tribunal, London)¹²⁶, v níž soud vyslovil, že pro zjištění existence zneužití práva je nezbytné, aby výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantním ustanovení bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními; krom toho musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění; zákaz zneužití není relevantní, pokud dotčená plnění mohou mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění vůči daňovým orgánům.

¹²⁴ Rozsudek NS SP. ZN. 22 Cdo 1917/2004.

¹²⁵ Ve věci C-63/04 (Centralan Property Ltd proti Commissioners of Customs & Excise – žádost o rozhodnutí o předběžné otázce High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division (Spojené království).

¹²⁶ <http://curia.eu.int/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=CS&Submit=rechercher&numaff=C-255/02>

K závěru soudu týkající se principu „zneužití“ ve věci C-255/02 – Halifax, se k pojmu „hlavní účel transakce“ (resp. hlavní účel dotčených plnění) vyslovil NSS¹²⁷ tak, že hlavním účelem transakce ve smyslu uvedeném v judikátu Halifax je takový účel, který ve srovnání s případnými dalšími jinými účely je natolik neporovnatelně významnější, že tyto ostatní účely ve své podstatě zastiňuje a zásadně marginalizuje, takže od nich lze při zkoumání hospodářského smyslu dotčené transakce odhlédnout. Rozsah působnosti zásady zákazu zneužití práva proto ve smyslu NSS musí být definován tak, aby nebylo zasaženo legitimní podnikání.

Tomu lze předejít, je-li zákaz zneužití chápán pouze v tom smyslu, že právo nárokové subjektem daně je odepřeno pouze, pokud:

a) relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně (judikát Halifax tuto podmínku oproti názoru generálního advokáta „zmírňuje“ tím, že hovoří o tom, že „hlavním účelem“ realizovaných plnění je získání daňového zvýhodnění, viz zejm. bod 86. odůvodnění tohoto judikátu) a

b) přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zákona.

Hospodářská činnost splňující současně podmínky ad a) a b), i kdyby nebyla protiprávní, by si nezasloužila žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejím jediným pravděpodobným účelem je podřývat cíle právního systému jako takového.

Ve shora uvedených konsekvencích však nelze pominout skutečnost, že předmětem poměřování je soubor norem daňového práva, tedy norem práva veřejného zakládajících právo státu odejmout za zákonem stanovených podmínek část majetku soukromé osobě a povinnost této osoby uvedenou část svého majetku státu poskytnout, aniž by za to od státu obdržela jakékoli protiplnění (benefity poskytované státem v rámci plnění funkcí státu jako např. zajištění bezpečnosti, vynucování pravidel správného chování či poskytování plnění sociální povahy za něco takového považovat nelze, neboť nejsou závislé na skutečnosti, že někdo platí daň resp. na výši takto placené daně, nýbrž na jiných právně rozhodných skutečnostech, s daňovým statutem příjemce benefitu nijak nesouvisejících). V takto „nevyrovnaném“ vztahu mezi státem a soukromou osobou je nutno klást obzvláštní důraz na ochranu právní pozice soukromé osoby proti státu odnímajícímu jí část jejího majetku¹²⁸.

¹²⁷ NSS ve věci sp. zn. 2 Afs 178/2005, dostupné na www.nssoud.cz.

¹²⁸ V tomto smyslu lze poukázat na principy judikované v nálezu ÚS ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, zveřejněném pod č. 145 na str. 295 ve sv. 31 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu.

Ze své praxe potvrzují, že v dnešní podobě kontinentálního systému psaného práva dochází ke vzniku takových skutkových stavů, které jsou a budou v právní praxi řešitelné jen za pomoci vyvažování právních principů, a to vždy, když legislativa s „omezeností svého právního jazyka“ nepostačuje k vyřešení právního případu. Nelze, však odhlédnout od ustálené judikatury NSS, který uvedl, že v oboru daňového práva je proto nutno dbát určitých základních principů, kterými v projednávané věci jsou zejména princip právní jistoty a princip předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňuje vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce.¹²⁹

Připuštění opaku, by bylo možné posoudit, jako popření požadavku legality zdanění¹³⁰ a principů právního státu, z nichž vyplývá, že úmysl zákonodárce musí být vyjádřen způsobem, který odpovídá požadavkům na určitost a jasnost právních předpisů v podmínkách právního státu.

Není-li tomu tak, nelze příslušná ustanovení aplikovat k tíži soukromé osoby, nýbrž k tíži státu¹³¹. Jsem si vědom, že při řešení střetu právních principů v rámci legality je třeba důsledně trvat na tom, aby podmínky zakládající daňovou povinnost (těmi je nutno rozumět i podmínky omezení práva daňovou povinností snížit) byly stanoveny v zákoně dostatečně jednoznačným způsobem. Na druhou stranu, však nesmí být popřen význam slova právo a spravedlnost. Právo jako výlučně normativní systém ve společnosti, podle mého názoru, souvisí vždy s ideou spravedlnosti. Obecně k pojmu spravedlnosti se vyjadřují slovy Římského právníka Ulpiana: „*Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi*“ – Spravedlnost je pevná a stálá vůle dát každému právo (tj. oprávnění), které mu patří. Spravedlnost zákonná je ta, kterou předepisuje zákon, často nedokonalý. Z hlediska této legální spravedlnosti ještě dodávám, že ta je omezena rámcem uplatnitelnosti spravedlivého hodnocení. Zákonost pojmově tak vyjadřuje bezvýhradnou závaznost práva pro právní subjekty, ale to, co je zákonné, nemusí být ještě hodnotitelné, jako legálně spravedlivé.

¹²⁹ Rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 -44, zveřejněný pod č. 689/2005 Sb. NSS.

¹³⁰ Čl. 11 odst. 5 LZPS

¹³¹ Nález Ústavního soudu ze dne 2. 2. 2000, sp. zn. I. ÚS 22/99, zveřejněném pod č. 14 na str. 103 ve sv. 17 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu.

Ve smyslu spravedlnosti, jako právního pojmu určitého aktu všeobecné představivosti o nějakém právním jevu (právní skutečnosti, procesu a události), subjektu nebo objektu, lze vnímat spravedlnost jako dokonalý právní stav, který panuje jen tam, kde „*síla jakou spravedlnost vládne mečem, vyrovná se dovedností, jakou zacházet umí s vahami*“. Meč bez vah jest holé násilí; váhy bez meče jest malomocné právo.

Bez hodnoty spravedlnosti by právo nebylo právem. Podle mého názoru je právo uměním dobra a slušnosti. Pokud lze považovat zásadu zákonnosti aplikovanou v rámci užití daňových zákonů za součást ústavního principu při ukládání příslušných daní, pak vzhledem k výše uvedenému docházím k závěru, že nelze vyloučit vzájemné poměřování a vyvažování právních principů z hlediska jejich střetů, které z pohledu ústavnosti pouze v odůvodněných případech, lze racionálně omezit.

4.3. Zásada materiální pravdy a správní uvážení při správě daní

K objasnění určitého vymezení a posouzení zásady materiální pravdy v režimu nového DŘ, odkazuji na odborný článek uveřejněný v časopise Daně a Finance,¹³² v němž je primárně poukazováno na stálý význam a podstatu zásady materiální pravdy s tím, že je nutné tuto materiální zásadu provést argumentačním kontextem výkladu práva.

Zastřená kvalifikace určité činnosti, právních úkonů s ní spojených, se nemůže stát při správě daní (i cla) podkladem pro stanovení nebo vybrání příslušných daní, jelikož je rozhodující vždy skutečný (materiální) obsah této činnosti nebo úkonů. Z hlediska civilního práva byla v minulosti akcentována zásada formální či materiální pravdy. Zatímco materiální pravda měla být (z hlediska socialistické teorie) typická pro socialistické státy, zásada formální pravdy zase pro státy buržoazní. Historicky byla formální pravda v římském právu, kdy úspěšnost vycházela z přesné recitace formulí. Dělení na formální a materiální pravdu bývá zavádějící a mylnou konstrukcí, která není přínosem pro teorii práva ani pro právní praxi, avšak má své historické zdůvodnění. U nesporného řízení je příznačné, že soud se musí snažit o přesné a úplné zjištění skutkového stavu. Nesmí se spokojit s tvrzeními účastníků, byť by i byla shodná. Poměrně stručné vyjádření zásady materiální pravdy (dále jen „zásada“) v procesu aplikace daňových předpisů v ustanovení § 8 odst. 3 DŘ nahradilo velmi specifickou zásadu v ustanovení § 2 odst. 7 ZSDP, ze které vyplývalo, že při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem

¹³² LODEK J. Časopis Daně a Finance 2/2011, www.comeniusprint.cz, s. 28.

formálně právním a liší se od něho. Vyjádření této zásady v daňovém procesu je vyjádřením jedné ze základních zásad, která je formulována do ustanovení § 8 odst. 3 DŘ, slovy zákona jako skutečný obsah právního úkonu nebo jiná skutečnost rozhodná pro správu daní. Při naplnění cíle tohoto ustanovení, mám za to, že je nezbytné vycházet ze základních zásad daňového řízení, které zákon upravuje v ustanovení § 5 až 9 DŘ, které tvoří soubor základních pravidel, na kterých je postaveno daňové řízení. Tyto zásady nepředstavují deklaratorní a nezávazné požadavky, ale mají stejnou právní závaznost jako kterékoliv další speciální ustanovení. Při aplikaci jednotlivých ustanovení daňových zákonů je tady nutno dbát, aby byla vždy v souladu s těmito základními zásadami, které vyjadřují postup nezbytný pro dosažení cíle, tj. pro správné stanovení a včasné vybrání daně.

Proč tomu tak je, zcela pregnantně a přitom odborně se vyjádřil rozšířený senát NSS¹³³ slovy: „*Tak jako čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR deklaruje podstatu státu, založeném mj. na úctě k právům člověka a občana a čl. 2 odst. 4 zaručuje občanovi ochranu před donucením k tomu, co zákon neukládá*“. Obdobně i čl. 4 odst. 1 LZPS stanoví, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Daňové řízení je tedy ovládáno určitými základními zásadami, mezi které patří i zásada zákonnosti, tj. povinnost správce daně jednat v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy tak, aby byly chráněny nejen zájmy státu, ale i zachována práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.

Spory ohledně uplatňování základních zásad daňového řízení jsou často předmětem soudního přezkoumání. Vlastně je tomu tak v každém daňovém sporu, neboť spory o správný výklad hmotněprávních předpisů i zákona o správě daní a poplatků představují současně i spory ohledně aplikace zásady zákonnosti, základní zásady daňového řízení. Zmiňované zásady v daňovém řízení tak podle mého názoru představují důležitý prostředek ke správné aplikaci a interpretaci ostatních ustanovení daňových zákonů. Jinými slovy, správce daně při uplatňování právních předpisů zejména tam, kde se uplatní subsidiárně daňový řád, je povinen vycházet ze skutečného obsahu právního úkonu, který musí být skutkově prokázán, včetně uvedení správní úvahy správcem daně. Z toho jednoznačně vyplývá, že důkazní břemeno k uplatnění této zásady nese správce daně.

¹³³ Usnesení NSS ze dne 16.5.2006, č. j. 2 Afs 52/2005-94, dostupný na www.nssoud.cz.

Podle mého názoru zásada formulovaná v ZSDP a posléze stručně formulována v daňovém řádu, nadále představuje derogaci účinností zastřených (simulovaných) právních úkonů, což znamená, že stav skutkový má přednost před stavem formálně právním. Tato zásada tedy umožňuje nepřihlížet k simulovaným právním úkonům, které jsou formálně upraveny tak, že se fakta představují odlišně od skutečnosti, za účelem snížení daňové povinnosti. Svou podstatou jsou obě tyto zásady nadále vyjádřením zásady materiální pravdy (skutečnosti). Tato zásada se uplatní jen tehdy, kdy nebylo vyměřeno v souladu s „tvrzením“ dotčeného subjektu. Pokud bych srovnával zásadu materiální pravdy (opakem je zásada formální pravdy) v rozhodovacím procesu řízení sporného, podle pravidel občanského soudního řádu, které je definováno jako kontradiktorní řízení, při němž se „utkávají“ dvě soupeřící strany, žalobce a žalovaný, a soud mezi těmito stranami rozhoduje jako nestranný „rozhodčí“ (jednání přitom sice řídí, ale je silně omezen vůlí stran - kupř. důkaz, který žádná ze stran nenavrhl, může soud provést jen za výjimečných okolností), pak docházím k závěru, že soud oproti správnímu orgánu, nemusí zjišťovat přesně a úplně skutkový stav, ale spokojí se s takovým stupněm jeho poznání, který vyplýne z provedení dokazování nebo na němž se shodnou strany řízení. Z hlediska posouzení zásady materiální pravdy podle pravidel SŘ, na tomto místě doplňuji, že správní řád je vystavěn obdobě na zásadě materiální pravdy. Správní orgán je povinen zjistit před vydáním rozhodnutí přesně a úplně skutečný stav věci, přitom není vázán jen návrhy účastníků řízení. Právní teorie k zásadě materiální pravdy podle této právní úpravy SŘ uvádí, že při uplatňování zásady materiální pravdy je úřad provádějící správní řízení povinen zjistit ex officio spolehlivě a úplně skutečný stav věci, o které má rozhodovat, aniž by se omezoval na tvrzení účastníků (stran) řízení.

Proti této zásadě opět stojí zásada formální pravdy, ve které se úřad může při zjišťování podkladů pro rozhodnutí spokojit s tím, co uvádějí jako skutkovou podstatu strany. Na tomto místě ještě dodávám, že mnohé autority však tento princip odmítají a poukazují na rizika plynoucí z toho, že by se soudy a správní orgán spokojily se stranami předkládanými tvrzeními a nesnažily se zjistit samy v potřebné míře skutkový stav. Jak posuzovat formálně právní úkony, které zakrývají skutečný stav, slovy zákona skutečný obsah právního úkonu nebo jiná skutečnost rozhodná pro správu daní, de lege lata (naplněním cíle zásady formulované v ustanovení § 8 odst. 3 DŘ). S užitím materiálního nahlížení na právní úkony v rámci nalézacího řízení je nutné si položit otázku, za jakých okolností, kdy a jakým způsobem bude moci správce daně citované ustanovení daňového řádu nadále aplikovat v duchu zásady materiální pravdy a jak bude v souladu s touto zásadou odůvodňovat svá

rozhodnutí v reálném světě (podle mého názoru jde o postup správce daně směřující k hodnocení zákonem vymezeného skutečného obsahu právních úkonů nebo jiných skutečností rozhodných pro správu daní). Užitím materiálního nahlížení na právní úkony, je podle mého názoru i z hlediska stávající právní úpravy daňového řádu a i v rámci systému práva, nutné vždy posoudit skutečný obsah právních úkonů nebo jiné skutečnosti, bez ohledu na to, jsou-li zastřeny stavem formálním a to zejména prizmatem stávající judikatury NSS¹³⁴. V rámci daňového řízení je nepochybně povinností správce daně při rozhodování o určité daňové povinnosti zjišťovat též formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav.

V souladu s tím co bylo uvedeno je třeba z obecnějšího hlediska uvážit (zejména s přihlédnutím k východiskům teorie práva) samotný koncept zastřených (dissimulovaných) právních úkonů a současně o takových právních úkonech pojednat i konkrétněji ve světle základů občanského práva hmotného. Požadavek, aby právní úkon, má-li mít právní účinky, byl učiněn svobodně, je obecné pravidlo soukromého práva platné zásadně i v právu veřejném.¹³⁵ Pro správné uchopení výše uvedeného ustanovení v posouzení vymezeného pojmu, je přitom podstatné podle mého názoru, aplikace ustanovení § 34 a 37 odst. 1) a 2) a 39 ObčZ, podle kterých lze dovodit, že i v daňovém řízení platí, že právní úkon musí být učiněn svobodně, vážně, určitě a srozumitelně, jinak je neplatný. Vůle musí být nejen svobodná, ale i vážná, což znamená, že úmysl účastníků právního vztahu musí skutečně směřovat k vyvolání právních účinků, které jsou s jejím projevem spojeny. Jak již uvedl NSS v přímém pohledu na finanční právo procesní (respektive daňové řízení), zejména z hlediska klasického dělení práva na soukromé a veřejné, nelze podle jeho názoru, na některé otázky daňového řízení pohlížet jen výhradně optikou veřejného práva, jeho norem, institutů a specifik. V tomto duchu NSS pak poznamenal, že nastíněný postup při aplikaci ustanovení § 2 odst. 7 DR je přitom zcela v souladu s konceptem jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti právního řádu.¹³⁶

Právní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích.¹³⁷ Z pojetí jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti právního řádu přitom vychází ÚS i ve

¹³⁴ Rozsudek NSS ze dne 13. května 2005, č.j. 5 Afs 123/2004-61, rozsudek NSS ze dne 10. listopadu 2005 1 Afs 107/2004-48, dostupný na www.nssoud.cz. Rozsudek krajského soudu č.j. 10 Ca 134/96 (ASPI LB803).

¹³⁵ Podle rozsudku NSS č. 1392 ze dne 22. 8. 2007, č.j. 2 As 88/2006 – 56 publikovaného v č. 12/2007Sb., NSS.

¹³⁶ Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 3. dubna 2007, č.j. 1 Afs 73/2004-89, dostupný na www.nssoud.cz.

¹³⁷ Srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 25. 11. 2003 ve věci sp. zn. I. ÚS 558/01 (č. 136/2003 Sb. ÚS).

své novější judikatuře přímo v souvislosti s aplikací daňových předpisů zejména uvádí, že ač daňové předpisy zcela jistě náleží k právu veřejnému, „nelze mít za to, že mezi právem veřejným a soukromým je nepřekonatelná mez a že předpisy práva veřejného jsou aplikovatelné zcela bez ohledu na právo soukromé. Odkazuje-li proto veřejné právo na pojem práva soukromého, je povinností příslušného orgánu, který je činný na poli práva veřejného, interpretovat i aplikovat tyto soukromoprávní pojmy¹³⁸. Podle názoru NSS¹³⁹ zastřené (dissimulované) právní úkony je v prvé řadě třeba vykládat zejména ve světle pojednání o náležitostech právních úkonů, náležitostech vůle a náležitostech poměru mezi vůlí a projevem vůle. Základním východiskem pak v této souvislosti nepochybně musí být ta skutečnost, že klíčovou náležitostí poměru mezi vůlí a projevem vůle je shoda; naopak nedostatkem uvedené náležitosti je pak neshoda vůle a jejího projevu, která může být na jedné straně jednostranná či dvoustranná a z hlediska jiného základního dělicího kritéria vědomá či nevědomá. O společnou vědomou neshodu vůle a jejího projevu při dvoustranném právním úkonu jde přitom tehdy, pokud mezi vůlí a projevem obou stran je stejná neshoda a obě strany o tom vědí. Jinak řečeno, strany takto jednající tedy ve vzájemné shodě projevují něco jiného, než ve skutečnosti chtějí, shodují se jejich vůle a projevy takové vůle, chybí ale shoda mezi jejich společnou vůlí a jejich vzájemnými shodnými projevy.

Právní teorie přitom v rámci zmíněné společné vědomé neshody mezi vůlí a jejím projevem rozlišuje jednak tzv. (absolutní) simulaci – strany předstírají, že uzavírají určitý úkon, ač ve skutečnosti nechtějí uzavřít žádný právní úkon – a jednak tzv. relativní simulaci (dissimulaci), kdy strany předstíráním uzavření jednoho právního úkonu zastírají právní úkon jiný. Zatímco předstíraný (simulovaný) právní úkon trpí jak neshodou vůle a projevu, tak i nedostatkem vážnosti vůle, a je proto neplatný, platnost zastíraného (dissimulovaného) právního úkonu je třeba posoudit samostatně. Samotná dissimulace obecně přitom není v rozporu s právem a sama o sobě nezpůsobuje neplatnost právního úkonu. Zjednodušeně řečeno má tedy platit to, co účastníci chtěli a zastírali, a ne to, co nechtěli a předstírali. V konsekvencích užití zásady materiální pravdy je i předpoklad relevantního správního uvážení, jako neopomenutelná právní skutečnost při aplikaci uvedené zásady. Obecně uvádím, že uvážení je typickým znakem v činnosti veřejné správy. Vyplývá to z její vlastní podstaty jako organizátorské, regulativní, řídicí atd. činnosti, která vyžaduje jisté způsoby právní úpravy, která, zjednodušeně řečeno, musí zajistit nezbytnou pružnost činnosti veřejné

¹³⁸ Např. nález ÚS ze dne 6. 2. 2007, ve věci sp. zn. I. ÚS 531/05, dostupný na www.nalus.usoud.cz.

¹³⁹ Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 3. dubna 2007, č.j. 1 Afs 73/2004-89, dostupný na www.nssoud.cz.

správy. Oblasti, které jsou regulovány správním právem, jsou vesměs dynamičtější než sféry upravené tzv. justičním právem, což je předurčuje k tomu, aby byly ponechány širší meze pro aplikační praxi, nemá-li být připuštěna ještě větší rozkolísanost právní úpravy než ta, které jsme běžně svědky. Pro moderní správu je uvážení nezbytností i proto, že se tím chrání práva adresátů, veřejná správa tu působí v pravdě jako služba společnosti. *Conditio sine qua non* přitom je, že bude zajištěna kvalita výkonu veřejné správy, což je věcí jejího personálního vybavení a také institucionální garance náprav nezákonností nebo v širším smyslu nesprávností v činnosti veřejné správy v rámci jí samotné i/zejména cestou soudního přezkumu. Že se jedná o záležitost opravdu závažnou, svědčí i fakt, že správnímu uvážení je věnováno jedno z Doporučení Rady Evropy č. 80/2¹⁴⁰ (dále jen „Doporučení“). Třebaže je tu povinně nutno dodat, že jde o akt právně nezávazný, jeho význam nelze pomíjet, mimo jiné i proto, že v něm můžeme nalézt ony principy, o které se mají správní orgány i soudy případně opírat. Podle Doporučení mají správní orgány předně sledovat pouze předepsaný účel, vycházet jen z relevantních skutečností a zachovávat objektivitu a nestrannost.

Správní uvážení není legálním pojmem ve smyslu, že by některý právní předpis tento pojem či jeho synonyma používal. Je-li diskrece na místě, je záležitostí interpretace aplikujícího orgánu. Tradičně ovšem zákonodárce určitý návod poskytuje např. použitím slovesa "může" nebo souslovími "lze až do výše", "uloží se do" atd. Situace zde ovšem není jednoduchá, protože je třeba rozlišit mezi případy, kdy tyto výrazy zakládají kompetenci a kdy diskreci, což se někdy zaměňuje.¹⁴¹ Dodržovat je třeba princip rovnosti, proporcionality, rozhodování v rozumné době a posuzování každé zvláštní okolnosti v souladu s obecnými zásadami fungování veřejné správy. Uvedené obecné zásady musejí být zveřejněny, a pokud se od nich při použití diskrece správní orgán odchýlí v neprospěch účastníka, je třeba, aby o tom byl účastník informován. Rozhodnutí vydané na základě uvážení musí být přezkoumatelné soudem/jiným nezávislým orgánem, stejně jako nečinnost správního orgánu a k tomuto účelu je mu třeba poskytnout potřebné informace. V literatuře i v judikatuře se lze setkat s dělením na uvážení zákonné, uvážení a volné uvážení nebo i s jiným členěním, které mají vyjádřit, že existuje zákonem stanovená různá míra volnosti pro aplikující orgány. Je tomu opravdu tak? R. Dworkin,¹⁴² přirovnává diskreci k americké koblize, která má otvor obklopený těstem.

¹⁴⁰Pomahač, R., Vidláková, O. Veřejná správa. C. H. Beck, Praha 2002, s. 100.

¹⁴¹Srov. J. Krecht: Může. Musí, Právník 11/1968, str. 693 a násl.

¹⁴²Hanuš, L.: Právní argumentace nebo svévole. Úvahy o právu, spravedlnosti a etice, Praha: C. H. Beck, 2008, str. 99.

Diskrece je tedy v právním státě vždy nějak omezena či vymezena, není a nemůže být nelimitována, protože v opačném případě by se vytvářel prostor pro libovůli, která je nepřijatelná. F. Weyr,¹⁴³ k tomu trefně konstatoval, že tak jako není myslitelná úplná vázanost státního orgánu zákonem ve smyslu stroje, který automaticky sází konkrétní skutkovou podstatu pod právní předpis, nemůže na druhé straně existovat úplná volnost, kdy by aplikující orgán vlastně nahrazoval zákonodárce. Rozdíl mezi vázaným a volným uvážením je tedy kvantitativní, nikoli kvalitativní a rozdíl mezi nimi je pouze relativní a přechod mezi nimi je plynulý. Jinak řečeno, hovořím-li o správním uvážení, pak platí, že vždy existuje určitá míra volnosti a současně i vázanosti při aplikaci práva. NSS to vyjádřil konstatováním, že správní uvážení připadá v úvahu vždy, když s existencí určitého skutkového stavu není v příslušné právní normě jednoznačně spojen jediný nutný právní následek a zákonodárce dává správnímu orgánu možnost zvolit po zvážení daných okolností jedno z více řešení předvídaných právní normou¹⁴⁴. Pro správní uvážení tedy musejí vždy existovat určité meze dané zákonem, které souvisejí i se stále častěji zdůrazňovaným požadavkem předvídatelnosti práva, na který klade důraz Evropský soud pro lidská práva i ÚS.¹⁴⁵ Pokud by totiž žádný takový limit neexistoval, neměli by lidé možnost určitým způsobem svoje chování regulovat a předvídat, jaký důsledek jejich chování přinese. Evropský soud rovněž zdůraznil, že jen zákonem může být určen rozsah, v němž lze zasahovat do práv, a jen on určuje s náležitou přesností či zřetelností rozsah diskrece a způsob jejího výkonu.

Tyto požadavky směřují především k tvůrcům právních předpisů, mají však svůj význam pro aplikující orgány, které by měly v tomto duchu obsah právních norem interpretovat včetně uvážení. Správní uvážení je tedy vždy limitováno principy vyplývajícími z ústavního pořádku ČR z nich lze vyvodit, že i tam, kde vydání rozhodnutí závisí toliko na uvážení správního orgánu, je tento orgán omezen zákazem libovůle, příkazem rozhodovat v obdobných věcech obdobně a ve stejných věcech stejně (různost rozhodování ve stejných či obdobných věcech může být právě projevem ústavně reprobované libovůle), tj. principem rovnosti, zákazem diskriminace, příkazem zachovávat lidskou důstojnost, jakož i povinnost výslovně uvést, jaká kritéria v rámci své úvahy správní orgán použil, jaké důkazní prostředky si opatřil, jaké důkazy provedl a jak je hodnotil, a k jakým skutkovým a právním závěrům

¹⁴³ Hanuš, L.: Právní argumentace nebo svévole. Úvahy o právu, spravedlnosti a etice, Praha: C. H. Beck, 2008, str. 99.

¹⁴⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 3 Ads 14/2007-74, dostupný na www.nssoud.cz.

¹⁴⁵ Např. rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci M. a R. Andersson versus Švédsko z roku 1992 a Sunday Times versus Spojené království z roku 1979 a nálezy Ústavního soudu PL. ÚS 2/97.

dospěl¹⁴⁶. Jestliže správce daně dospěje k závěru, že v daném případě je třeba aplikovat zásadu volného hodnocení důkazů formulovanou v daňovém řádu, pak je nutno trvat na řádném odůvodnění takto vysloveného závěru, což mimo jiné představuje pro správní orgán také povinnost jednoznačně označit a také odpovídajícím způsobem tyto důkazy zhodnotit. Správce daně si však někdy neuvedomí, že tam, kde mu zákon dává diskreční oprávnění, ukládá mu současně i povinnost úvahu použít, opatřit si za tím účelem všechny potřebné podklady a důkazní prostředky a náležitě je zhodnotit a na tomto základě rozhodnout, přičemž celý uvedený postup musí být jasný. Přitom pouhý matematický výpočet kvantifikovatelných skutkových prvků, jakkoli jsou objektivní, není z tohoto pohledu dostatečný. Pokud správce daně takový postup nepoužije, jsou jeho rozhodnutí nepřezkoumatelná, protože nelze zjistit, na základě jakých úvah se konkrétního rozhodnutí dobral¹⁴⁷. Správní orgán proto musí vždy vážit, o kterou ze shora v obecné rovině zmíněných situací se v konkrétním případě jedná a teprve na základě takového zjištění, tedy zda se jedná o situaci, kdy strany uzavřeli právní úkon, ač nechtěli uzavřít žádný, nebo zda strany předstíráním jednoho právního úkonu zastírají právní úkon jiný, rozhodne o aplikaci uvedeného ustanovení daňového řádu. V rámci samotného rozhodnutí o (ne)uložení určité daňové povinnosti jsou pak ovšem v souvislosti s aplikací citovaného ustanovení daňového řádu správní orgány navíc povinny v takovém rozhodnutí uvést nejen takto zjištěný (formálně právním úkonem zakrývaný) skutečný stav, ale také přezkoumatelným způsobem v tomto rozhodnutí předstírat úvahy, které je k takovému závěru vedly. Seznatelnost předestřených úvah správním orgánem, které jej vedly k vydání určitého rozhodnutí, je přitom třeba považovat za jednu ze základních náležitostí rozhodnutí správního orgánu¹⁴⁸. Jak přitom vyplývá z již konstantní judikatury NSS, neseznatelnost úvah správního orgánu, které jej k vydání určitého rozhodnutí vedly, je důvodem pro zrušení takového rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.¹⁴⁹

¹⁴⁶ Doporučení Rady ministrů Rady Evropy č. (80) 2, týkající se výkonu správního uvážení (zákaz sledovat jiný účel než ten, pro který byla diskreční pravomoc stanovena; objektivnost a nestrannost; rovnost a zákaz diskriminace; proporcionalita mezi negativními dopady rozhodnutí na práva, svobody a zájmy osob, a sledovaným účelem), jakož i požadavek na přezkum zákonnosti správního uvážení soudem nebo jiným nezávislým orgánem).

¹⁴⁷ Viz. Rozsudek Vrchního soudu v Praze sp. zn.: 6 A 99/92, Rozsudek Vrchního soudu v Praze sp. zn.: 7A 52/96 a Rozsudek Nejvyššího soudu č.j. 5 As 51/2007-105, dostupný na www.justice.cz.

¹⁴⁸ S přihlédnutím k zákonným výjimkám, kdy není třeba rozhodnutí správního orgánu odůvodňovat – srov. např. ustanovení § 68 odst. 4 SŘ.

¹⁴⁹ Srov. např. rozsudky ze dne 10. 7. 2003, č. j. 2 A 1079/2002-OL-20 (č. 163/2004 Sb. NSS), ze dne 11. 3. 2004, č. j. 1 Afs 3/2003 - 68 (č. 327/2004 Sb. NSS) případně rozsudek ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001 - 47 (č. 386/2004 Sb. NSS).

Je tudíž nepochybně povinností daňových orgánů v rámci daňového řízení zjišťovat též formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav a aplikovat jej tedy za splnění určitých podmínek citovaného ustanovení. Podle mého názoru i nadále platí, že je správce daně povinen zkoumat vůli daňového subjektu ten či onen právní úkon a tímto úkonem založený právní vztah simulovat, respektive zkoumat dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Povinností správce daně, ovšem v takovém případě logicky musí být též zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků daného právního vztahu; tento postup je pro aplikaci uvedené zásady zcela určující. Pouze za situace, kdy je dostatečně jasně prokázáno, že účastníci určitý právní úkon uzavřít nechtěli a zastřeli jím jiný právní úkon (právní skutečnost), který chtěli skutečně uzavřít – tedy je-li prokázána neshoda mezi vůlí a jejím projevem – přichází do úvahy citované ustanovení daňového řádu aplikovat.

Správce daně až v takovém případě vychází z obsahu dissimulovaného právního úkonu (právní skutečnosti) rozhodného pro stanovení daňové povinnosti. O zakrývání (dissimulaci) ve smyslu uvedené zásady může jít totiž jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost¹⁵⁰. Uplatnění zásady materiální pravdy tak proto nemůže zcela dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy na případy, kdy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona¹⁵¹. V této souvislosti je třeba také hodnotit jednání subjektů, které zákon obchází. V tomto duchu a s přihlédnutím zásad ústavnosti plyne, že takovým obcházením je jednání, které spočívá v tom, vyhnout se závaznému pravidlu záměrným použitím účinného prostředku, který činí tento (zakázaný) výsledek nenapadnutelným z hlediska platného práva. Prostředek je účinný tehdy, pokud je zakázaného výsledku dosaženo bez použití sankce, či alespoň sankce, jež by byla schopna tento výsledek zpochybnit.

Naopak, použití neúčinného prostředku nedovoluje docílit zamýšleného zakázaného výsledku způsobem, který by byl napadnutelným z hlediska platného práva. Podle mého názoru, účastníci právního vztahu se nemohou materiálně dovolávat smluvní svobody tam, kde zamýšlený právní úkon odporuje zákonu nebo jej obchází.

¹⁵⁰ Srov. v této souvislosti také např. rozsudek NSS ze dne 16. 2. 2005, č. j. 1 Afs 3/2004 – 63 (č. 632/2005 Sb. NSS), dostupný na www.nssoud.cz.

¹⁵¹ Obdobně již přitom Nejvyšší správní soud judikoval také ve svém rozhodnutí ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 – 48 (č. 869/2006 Sb. NSS), v němž mimo jiné konstatoval, že: „o zastřené právní úkon ve smyslu § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se nejedná, pokud žalobce nečinil své právní úkony naoko (nepředstíral je) a nesnažil se jimi zastřít právní úkony jiné, ale svými úkony práva zneužil“.

5. Subjekty v daňovém a celní řízení

Právní předpisy ČR používají výrazy, které jsou sice obdobné svým označením, ale někdy se zásadně liší svým vymezením a svým obsahem. Mezi tyto případy patří příslušné pojmy, jako právní instituty, kterými jsou např. správce daně, správní orgán, úřední osoba, oprávněná úřední osoba, plátce a poplatník, dlužník, deklarant, účastník řízení, vedlejší účastník, které se vyskytují např. v zákonech o veřejném zdravotním pojištění, o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti nebo v ZSDP, v celních či jiných právních předpisech. V každém z těchto námátkou vybraných zákonů se může jevit první pohled pod těmito názvy něco jiného. Tato mnohoznačnost má za následek, že částí veřejností mohou být tyto pojmy nesprávně a neprávě interpretovány či rozlišovány a jejich správný význam může být zaměňován. Podívejme se proto na některé pojmy podrobněji v rámci jejich vymezení z hlediska daňového, celního a správního řízení, podle pravidel ZSDP, DŘ, ZoSPD, či SŘ.

Podle ZSDP postupují všichni správci daně, kterými jsou nejenom finanční úřady, ale také další správní i jiné státní orgány ČR nebo orgány obcí, které jsou ke správě daní věcně příslušné podle dalších zákonů. ZSDP správce daně vymezoval pouze v rámci legislativní zkratky zavedené v § 1 odst. 3 a rozuměl jím „územní finanční orgány a další správní i jiné státní orgány České republiky, jakož i orgány obcí v České republice věcně příslušné podle zvláštních zákonů ke správě daní“. Vymezení správce daně podle nového DŘ obsahuje jak správní orgány či jiné státní orgány, pod legislativní zkratkou orgán veřejné moci za podmínky, že je jim zákonem nebo na základě zákona svěřena věcná působnost k výkonu správy daní. Vedle nejsnáze představitelnými správci daně, jimž jsou zejména územní finanční orgány, v oboru věcných kompetencí ke správě jím svěřených či obdobně celními orgány, budou správci daně též takové orgány, které jsou věcně kompetentní ke správě peněžitých plnění uvedených v ustanovení § 2 DŘ, tedy i takové orgány, které spravují peněžitá plnění, ohledně jejichž správy je zákonem stanoveno použití daňového řádu. Vedle správních orgánů jsou v legislativní zkratce zahrnuty též jiné správní orgány, např. soudy k výkonu správy soudních poplatků. Jako příklad lze uvést celní orgány, jež jsou v rozsahu své působnosti pověřeny správou spotřebních daní, daně z přidané hodnoty, silniční daně, ekologických daní nebo dávek (celního dluhu) spojených s dovozem a vývozem. Pro přehlednost zákona, se tak v ustanovení § 2 odst. 2, v souladu s úpravou obsaženou ve SŘ vymezuje pojem správní orgán.

Nutnost tohoto vymezení vyplývá ze skutečnosti, že v platném správním řádu je tento pojem vymezen toliko jako legislativní zkratka pro účely daného zákona, tudíž ji nelze obecně vztáhnout na jiné právní předpisy. Rozsah tohoto pojmu však musí být, podle mého názoru, stejný jako ve správním řádu, neboť přisuzovat tomuto pojmu jiný význam by bylo v rozporu s principem jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu. Pokud srovnávám vymezení působnosti podle výše citovaného ustanovení správního řádu s obdobným ustanovením tehdy platného správního řádu, je zřejmé, že správní řád současně platný má působnost do značné míry širší a vztahuje se nejen na správní řízení jako takové, ale na veškeré postupy vymezených orgánů při výkonu veřejné správy (tj. nikoliv pouze státní správy), které jsou výkonem veřejné moci.

Podle judikatury ÚS¹⁵² se veřejnou mocí rozumí taková moc, která „autoritativně rozhoduje o právech a povinnostech subjektů, ať již přímo nebo zprostředkovaně“, přičemž „subjekt, o jehož právech nebo povinnostech rozhoduje orgán veřejné moci, není v rovnoprávném postavení s tímto orgánem a obsah rozhodnutí tohoto orgánu nezávisí od vůle subjektu. V tomto směru by se tak dalo uvést, že se zde obsah pojmu správního orgánu rozšiřuje i na osoby vrchnostensky postavené např. osoby podléhající dikci služebního zákona ve věcech služebního poměru, který lze charakterizovat jako institut veřejného práva.

Povahou samotného služebního poměru se zabýval NSS,¹⁵³ který v souvislosti s tímto pojmem uvedl, že věci vyplývající ze služebního poměru příslušníků Policie České republiky,¹⁵⁴ nelze pro jejich povahu považovat za věci soukromoprávní. Výjimku ve vrchnostenském postavení správce daně tvoří případy, kdy se správce daně účastní občanského soudního řízení ve věcech souvisejících se správou daně. Pro tyto případy musí být zákonem přiznána procesní způsobilost. Procesní způsobilost správce daně je proto zakotvena v ustanovení § 2 odst. 3 DŘ, jako aktivní i pasivní legitimace správce daně k podávání návrhů na zahájení občanského soudního řízení a k účasti na tomto řízení za předpokladu, že jde o řízení související se správou daní. Jedním z typických řízení, kterého se správce daně účastní jako věřitel, je insolvenční řízení. Rozdílnost v okruhu subjektů, které byly správci daně podle zák. o správě daní a poplatků a které jsou jimi podle daňového řádu s přihlédnutím ke správnímu řádu, je na první pohled zřejmá.

¹⁵² Srov. ÚS sp. zn. II ÚS 75/1993, SbÚS, sv. 2.

¹⁵³ Usnesení zvláštního senátu zřízeného podle zákona č. 131/2002 Sb., o rozhodování některých kompetenčních sporů, ze dne 13. 12. 2007, čj. Konf. 26/2005-9.

¹⁵⁴ Zákon č. 186/1992 Sb., (nyní zákonem č. 361/2003 Sb.) o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů.

Širší definiční okruh subjektů, které mohou být správci daně, v daňovém řádu není důsledkem nějaké koncepční změny, ale jde o důsledek rozvoje českého právního řádu v mezidobí od přijetí zák. o správě daní a poplatků do přijetí daňového řádu. Úřední osoba jako právní pojem zavedený trestním zákoníkem pro určitou kategorii profesí a ústavních činitelů vykonávajících veřejnou moc, kterým je prostřednictvím tohoto zákona poskytována určitá ochrana a zároveň vyžadována zvláštní odpovědnost. Trestá se tak jak násilí proti úřední osobě nebo vyhrožování jí, ale zároveň i pokud by svou pravomoc zneužila. Vždy se ovšem vyžaduje, aby takový případný trestný čin byl spáchán v souvislosti s její pravomocí a odpovědností. Osoba jiného státu nebo mezinárodní organizace v podobném postavení se považuje za úřední osobu, pokud tak stanoví mezinárodní smlouva.

Pojem úřední osoby od roku 2010 nahradil dřívější označení veřejný činitel. Úřední osobou v České republice je: soudce, státní zástupce, prezident republiky, poslanec, senátor, člen vlády a ten, kdo zastává funkci v jiném orgánu veřejné moci, člen zastupitelstva a odpovědný úředník veřejné správy, příslušník ozbrojených sil, bezpečnostního sboru a strážník obecní policie, soudní exekutor (v exekučním řízení), notář (v dědickém řízení), finanční arbitr a jeho zástupce, ten, kdo byl ustanoven lesní stráží, stráží přírody, mysliveckou stráží nebo rybářskou stráží.

Oprávněná úřední osoba je ta, která má v rámci správního orgánu kompetenci k tomu, aby prováděla konkrétní úkony správního orgánu ve správním řízení a to buď na základě vnitřních předpisů správního orgánu, nebo na základě pověření vedoucího správního orgánu. Správní řád v tomto směru nejde tak daleko jako např. zákon o soudech a soudcích, aby reguloval rozvrh práce v rámci správního orgánu, v případě veřejné správy tak neexistuje ústavní právo na zákonného úředníka. Lze tak uzavřít, že pojem správce daně zahrnuje správní orgán případně jiný státní orgán, který je sice nadán zákonnou pravomocí, ale jejich vlastní výkon je prováděn prostřednictvím úředních osob. Dochází tak ke sladění s terminologií správního řádu a pojmem úřední osoba je nahrazen dřívější právní úpravou používaný pojem pracovník správce daně. Samostatnou úřední osobou je pak zaměstnanec, který se bezprostředně podílí na výkonu pravomoci správce daně. Úřední osoba správce daně se při správě daní prokazuje, stanoví-li tak zákon, služebním průkazem, nebo jiným způsobem. Pojem poplatník, obecně podle daňových zákonů, lze vymezit jako osobu, jejíž příjmy, majetek, ale také úkony jsou přímo podrobeny dani.

Může jí být jak fyzická, tak i právnická osoba, která podléhá dani z příjmů (s výjimkami uvedenými dále, kdy se jedná o plátce daně), dani silniční nebo majetkovým daním, mezi které patří daň dědická, darovací, daň z převodu nemovitostí a daň z nemovitostí. Naopak plátcem je proti tomu osoba, která odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo daň sraženou poplatníkům a činí tak pod vlastní majetkovou odpovědností. Může jí být opět fyzická nebo právnická osoba, která podléhá dani z přidané hodnoty a spotřebním daním, a dále osoba, která je podrobena dani z příjmu vybírané srážkou podle zvláštní sazby, která provádí zajištění daně, osoba, která podléhá dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků, ale také některé zahraniční subjekty, které podléhají zdanění na našem území. Vlastní majetková odpovědnost v tomto případě znamená, že plátce nese veškeré důsledky za nesprávně vybranou nebo sraženou daň, a to například i tehdy, když přitom postupuje podle nesprávných údajů svého zaměstnance (poplatníka). Plátcem daně ve smyslu ustanovení § 4 odst.1 písm.f) ZoSPD, je každá právnická nebo fyzická osoba, která dopravuje nebo skladuje vybrané výrobky ve větším množství, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně. Citované ustanovení tak vymezuje, které osoby jsou plátcem daně. Vedle označení poplatník a plátce se v daňovém řízení můžeme setkat i s některými dalšími výrazy, ve kterých je vhodné se právně orientovat. Za nejčastěji používané výrazy je možné považovat označení daňový subjekt, osoby zúčastněné na řízení, třetí osoby a označení daňový dlužník.

Daňový subjekt je širší označení pro všechny osoby, na které se vztahuje daňová povinnost. Pod toto označení lze zahrnout nejen již zmíněného poplatníka a plátce, ale v určitých případech i jejich právního nástupce. Osoby zúčastněné na řízení jsou všechny osoby, které se zúčastňují daňového řízení, tedy kromě pověřených pracovníků správce daně také třetí osoby. Zpravidla však bývají v daňovém řízení účastníci dva - daňový subjekt a správce daně. Na všechny osoby zúčastněné na daňovém řízení se vztahuje povinnost prokázat svou totožnost. Třetí osoby jsou zejména svědci a osoby předzvědné, osoby, které mají listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení, znalci, auditoři a tlumočníci, ručitelé, poddlužníci a plátcí, kteří působí v rámci zajišťovacího a vymáhacího řízení, dále státní orgány a orgány obcí a případně další osoby, které mají povinnost součinnosti v daňovém řízení. Třetí osoby se daňového řízení účastní buď na základě povinnosti uložené zákonem, nebo na základě výzvy správce daně. Součinností je povinnost třetích osob poskytovat správci daně údaje potřebné pro vyměření a vymáhání daně a může se týkat každého, kdo takové údaje nebo doklady vlastní. Zatímco předchozí právní úprava ZSDP třetí osoby definovala

jejich de facto uzavřeným výčtem (srov. ustanovení § 7 odst. 2 citovaného zákona), daňový řád je definuje negativním vymezením vůči daňovému subjektu, když říká, že se třetími osobami rozumějí osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní nebo jejichž práva a povinnosti jsou správou daní dotčena. Třetími osobami mohou být jak fyzické či právnické osoby, ale v širším slova smyslu též orgány veřejné moci, včetně správců daně. Orgány veřejné moci však jako třetí osoby nevystupují ze své mocenské pozice (nemohou jako třetí osoby vést řízení, ukládat jiným subjektům práva a povinnosti atp.), ale pouze jako subjekty, které u sebe mají doklady či které mají informace a znalosti relevantní pro daňové řízení, procesní postup či úkon vedený jiným orgánem veřejné moci. Velice častým zdrojem nejasností je pojem daňový dlužník, kterým správce daně označuje poměrně široký okruh osob, a to i tehdy, když po finanční stránce nic nedluží. Zákon stručně uvádí, že "daňovým dlužníkem je každý, kdo je podle zákona povinen platit daň nebo vybranou a sraženou daň odvádět". Z toho je zřejmé, že zákon takto označuje každého, kdo je nositelem nějaké daňové povinnosti.

Daňovým dlužníkem je například i ten, komu vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, povinnost registrační oznamovací apod. Paradoxně tak lze označovat i toho, kdo má na dani přeplatek. Podle právní úpravy ustanovení § 6 odst.1) ZSDP, jsou daňovým subjektem poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické či právnické osoby, které jsou jako daňový subjekt vymezeny zákonem. Z předchozího tedy vyplývá, že termín daňový subjekt byl souhrnným termínem pro poplatníky, plátce a jejich právní nástupce, tedy pro osoby, kterým ukládají povinnosti a přiznávají práva jak zvláštní daňové zákony tak i ZSDP. Zvláštní daňové zákony používají pojmu poplatník či plátce daně. Podle zákonné úpravy obsažené v novém DŘ, již pojem daňový subjekt není explicitně vymezen. Zákon ponechává vymezení tohoto pojmu jednotlivým hmotněprávním úpravám a to naprosto logicky. Je tomu tak proto, že shodně jako podmínky vzniku té které daňové povinnosti přísluší těmto hmotněprávním úpravám, přísluší jim také vymezení okruhu osob, které budou označeny jako poplatníci či plátcí té které daně. Daňovým subjektem se tak rozumí ta osoba, která je hmotněprávní úpravou označena za daňový subjekt, včetně toho, že do pojmu daňový subjekt jsou tradičně zahrnuty i takové osoby, které příslušná právní úprava označuje jako poplatníka a plátce daně. Pojem daňový subjekt tak zahrnuje i zmiňované poplatníky daně, tedy takové osoby, které jsou přímo podrobeny daňové povinnosti. Práva i povinnosti zůstávají zachovány i takové osobě, která již přestala být daňovým subjektem, a to až do doby uplynutí prekluzivní lhůty

pro stanovení daně¹⁵⁵ v rozsahu správného zjištění a stanovení daně až do doby uplynutí prekluzivní lhůty pro placení daně v rozsahu placení daně touto osobou.

Zákon také v tomto ustanovení textuje speciální situace, které mohou nastat, a pro tyto účely je výslovně uvedeno, že pokud přejde oprávnění jednat na jinou osobu, než je sám daňový subjekt, v důsledku ustanovení takové osoby podle příslušné právní úpravy, pak je tato osoba namísto daňového subjektu nadána stejnými právy a povinnostmi jako daňový subjekt, a to v takovém rozsahu, ve kterém je tato odlišná osoba od daňového subjektu oprávněna k jednání za daňový subjekt. Z hmotněprávního vymezení daňového subjektu dále vyplývá, že daňový subjekt nemusí být vždy též účastníkem daňového řízení. Specifikem daňového práva procesního totiž je, na rozdíl od jiných procesních úprav, že se správa daní neodehrává vždy pouze v rámci daňového řízení.

Daňovým subjektem se tak určitá osoba může stát ještě předtím, než je s ní zahájeno daňové řízení, či jím může být i poté, co je určité daňové řízení, které s ní bylo vedeno, ukončeno. Tak je tomu např. v průběhu vyhledávací činnosti, která nemá status daňového řízení, či v okamžiku, kdy je daňovému subjektu pravomocně uložena platební daňová povinnost, která není uhrazena, a správce daně ještě nepřikročil k vymáhání této daňové povinnosti. Daňovým subjektem navíc nemusí být vždy pouze poplatník či plátcе daně. Tak je tomu např. v případě zákona o DPH, jehož vymezení daňových subjektů zahrnuje širší okruh osob než jen plátce této daně. To je dáno specifiky úpravy daně z přidané hodnoty, která v některých případech stanoví povinnost přiznat a odvést daň též osobám, kterými plátci této daně ve smyslu § 94 tohoto zákona nejsou, zcela logicky však těmto osobám v procesní rovině dává postavení daňových subjektů¹⁵⁶. Obdobně zákon o DPH přisuzuje postavení daňových subjektů též osobám žádajícím o vrácení daně z přidané hodnoty zaplacené v České republice.¹⁵⁷ Dalším specifikem úpravy DPH je vynětí některých osob z postavení plátce daně formou přenosu tohoto postavení na jediného člena skupiny osob, které samy o sobě naplňují znaky plátce. Specifickou skupinou daňových subjektů jsou osoby, které zvláštní zákon neoznačuje ani jako poplatníky ani jako plátce, ale s ohledem na aplikaci daňového řádu pro řízení založená těmito zákony jim přiznává postavení daňového subjektu. Jedná se např. o porušitele rozpočtové kázně.¹⁵⁸ Celní předpisy, konkrétně CC a CZn neznají pojem daňový

¹⁵⁵ Srov. ustanovení § 148 DŘ.

¹⁵⁶ Srov. ustanovení § 108 odst. 3 zákona o DPH.

¹⁵⁷ Srov. díl 11 zákona o DPH.

¹⁵⁸ Srov. ustanovení § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech.

subjekt, pracují s termínem dlužník¹⁵⁹, jak je uvedeno zejména nicméně oba termíny dlužník a daňový subjekt se překrývají. Podle ustanovení § 93 odst. 2 zákona o DPH při dovozu a vývozu zboží se postupuje podle právního předpisu upravující správu cla, pokud tento zákon nestanoví jinak.¹⁶⁰ Podle ustanovení § 111 odst. 1 a 2 zákona o DPH za období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv s tím souvisejících, platí dosavadní právní předpisy. Řízení podle celních předpisů je ve vztahu k daňovým zákonům řízením speciálním a také jeho hmotně právní ustanovení mají před hmotně právními ustanoveními daňových zákonů přednost speciality. CZn totiž upravuje právní vztahy v oblasti celnictví, tedy právní vztahy speciální k právním vztahům, které upravují předpisy daňové.

Dlužník je užší pojem než daňový subjekt, jelikož tam, kde se oba termíny podle celních předpisů společně s daňovými předpisy provázaně a v souvislosti s těmi případy kdy celní orgány jsou správci jak cla, tak daní spotřebních, resp. daně z přidané hodnoty kryjí, může být dlužníkem jen a jen ta osoba, která je daňovým subjektem podle ustanovení § 6 ZSDP a současně když zároveň dluží. Na tomto místě je třeba podotknout, že všude tam, kde se oba termíny podle celních předpisů společně s daňovými předpisy provázaně a v souvislosti s těmi případy, kdy celní orgány jsou jak správci cla, tak správci daní spotřebních, resp. daně z přidané hodnoty, kryjí, stane - li se osoba, u které vznikla daňová povinnost a kumulativně plní podmínky daňového subjektu dle § 6 ZSDP daňovým subjektem, ale přitom pokud ve smyslu celních předpisů nedluží, dlužníkem se nestává. Znamená to, že táž osoba může, coby daňový subjekt podle daňových předpisů stát samostatně, aniž je zároveň dlužníkem podle předpisů celních. Pro úvahu užití obou institutů zbývá ještě vysvětlit, kdo jest podle celních předpisů dlužník anebo kdo se podle celních předpisů dlužníkem stává. Nejčastěji je dlužníkem deklarant a to tehdy, pokud celní dluh při dovozu vznikl jednak:

- a) propuštěním zboží podléhajícímu dovoznímu clu do volného oběhu,
- b) propuštěním zboží podléhajícímu dovoznímu clu do režimu dočasného použití s částečným osvobozením od cla.

V obou naznačených případech celní dluh vznikne v okamžiku přijetí celního prohlášení, jak bylo stanoveno v ustanovení § 238 odst. 1, písm. a), b), odst. 2 CZ.

¹⁵⁹ Čl. 201 až 205 celního kodexu Společenství, ustanovení § 238 - § 250 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon. účinný k 1.7.2002 do 30.4.2004.

¹⁶⁰ Stejně ustanovení platilo i v době vzniku daňové povinnosti – viz ustanovení § 42 zák. č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty“.

Tedy celního prohlášení podávaného deklarantem. Kdo je, byl celním deklarantem a problematika zastupování v celním řízení bylo upraveno ustanovením § 2 písm. n) a ustanovením § 107 CZ účinného do 30.6.2002 které doznalo zásadních změn v souvislosti s novelou CZn účinného od 1.7.2002¹⁶¹ z hlediska právního postavení deklaranta jako jednoho subjektu právního vztahu. Jelikož jde o hmotněprávní úpravu postavení subjektů a nikoli o procesní úpravu, podle které je nutné vést řízení, nelze uplatnit přechodná a závěrečná ustanovení celního zákona o řízení¹⁶². Podle uvedeného ustanovení celního zákona byla tedy deklarantem osoba, která činí celní prohlášení vlastním jménem anebo osoba, jejímž jménem bylo celní prohlášení učiněno. Z tohoto ustanovení především vyplývalo, že deklarantem byl ten, kdo činí celní prohlášení, tedy zjednodušeně řečeno, kdo vystupoval do jednání s celními úřady. Ve spojení s úpravou ustanovením § 107 odst. 1 CZ účinného do 30.6.2002, celní prohlášení mohl učinit každý, kdo mohl v souladu s celními předpisy příslušnému celnímu úřadu předložit zboží, na něž se celní prohlášení vztahovalo, nebo zajistil jeho předložení, se všemi doklady, stanovenými celními předpisy, které upravovaly režim, do kterého mělo být zboží navrženo. Je tedy více než zřejmé na rozdíl od dnešní právní úpravy celních předpisů, především CC¹⁶³, že celní zákon platný a účinný v rozhodném období vymezil pojem celního deklaranta relativně široce a výslovně vymezil, že celním deklarantem byl „každý“, kdo mohl učinit celní prohlášení a náležel do jedné, ze dvou relativně velkých skupin tzn. buď, mohl předmětné zboží předložit nebo mohl zajistit jeho předložení, spolu se všemi doklady. Deklarantem byla tedy jednak osoba, jejíž jménem bylo celní prohlášení učiněno, tzn. osoba zastupovaná přímým zástupcem, jednak osoba, která v celním řízení nebyla zastoupena vůbec a učinila celní prohlášení vlastním jménem, avšak rovněž mohla být celním deklarantem osoba, která prohlášení učinila vlastním jménem nikoliv z důvodu, že by šlo přímo o dovozce nebo vývozce, ale proto, že jednala vlastním jménem z titulu tzv. nepřímého zastoupení, neboť tento institut jednání vlastním jménem výslovně předpokládal a tato okolnost jej právě odlišovala od zastoupení přímého. Tomu právě nasvědčuje i historický výklad ustanovení § 107 odst. 1 CZ.

¹⁶¹ Provedeného zákonem č. 1/2002 Sb., (dále jen „rozhodné období“).

¹⁶² Viz ustanovení § 320 celního zákona.

¹⁶³ Čl. 4 odst. 18 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. Října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. Věst. č. L 302 ze dne 19.10.1992, s. 1) – „deklarantem“ rozumí osoba, která činí celní prohlášení vlastním jménem, nebo osoba, jejímž jménem je celní prohlášení činěno.

Zatímco do 30.6.2002 CZ vymezil deklaranta jako každého, kdo – zjednodušeně pojato vstoupil ohledně konkrétního zboží do jednání s celními orgány tím, že jim předložil příslušné doklady, po tomto datu ustanovení § 107 odst. 1 celního zákona zcela nově formulováno – výslovně stanovilo, že celní prohlášení mohl podat dovozce nebo vývozce a tato osoba, pouze kterou lze považovat za deklaranta, měla povinnost příslušné doklady předložit, nebo jejich předložení zajistit.

Je tedy více než zřejmé, že smyslem provedené novely byl rozsah pojmu celní deklarant podstatným způsobem nutno zúžit a z toho vyplývá i logický důsledek, a sice to, že deklaranta bylo lze před účinností novely celního zákona považovat i osoby odlišné od dovozce nebo vývozce. V tomto směru uvádím, že přesné a jednoznačné označení deklaranta či přesné vymezení způsobu zastoupení v celním řízení má u plátce daně bezprostřední vazbu hlavně na ustanovení části čtvrté zákona o DPH a na ustanovení § 5 a 12 ZoSD, kde je daňová povinnost při dovozu zboží spojena se vznikem celního dluhu. Zákonodárce v celním zákoně užil termínu clo a celní dluh, přičemž ujednacení obou termínů přineslo ustanovení § 323 CZ.¹⁶⁴ Z tohoto důvodu lze (bylo) možno dovodit, že ustanovení § 323 CZ zahrnovalo do celního dluhu i stanovení daňové a poplatkové povinnosti při dovozu. Zboží podléhá celnímu dohledu od vstupu do tuzemska až do okamžiku, v případě zahraničního zboží, změny jeho celního statusu. Ten, kdo má, nebo je pravděpodobné, že má, zboží podléhající celnímu dohledu, může být podroben celní kontrole. Ustanovení § 107 písm. b) CZ, pak vymezuje nepřímé zastoupení-zástupce, který je uveden a jednoznačně identifikován v odst. 14 a 54 celního prohlášení. Nepřímý zástupce jedná vlastním jménem ve prospěch zastoupené osoby. Vznik celního dluhu, daňové povinnosti a úhrada celního dluhu je spojen s osobou deklaranta (nepřímého zástupce), jenž je uveden v odst. 14 JCD.

Deklarant při dovozu zboží odpovídá za plnění celního dluhu včetně daňové povinnosti. V ustanovení § 238 odst. 3 CZ jsou v případě nepřímého zastoupení uvedeni i třetí osoby – dlužníci, v návaznosti na institut solidárního ručení uvedený v ustanovení § 250 CZ. Dlužníkem pro celní úřad je osoba uvedená v odst. 14 celního prohlášení, což je nepřímý zástupce, který po vyměření cla a daně, celní dluh za zastoupenou osobu, v jejíž prospěch jedná, zaplatí. Otázka osob - dlužníků, určených podle celních předpisů, je a byla spojována zejména s osobou deklaranta a jeho zástupce, popřípadě s dalšími osobami, které poskytly

¹⁶⁴ „Pokud se v tomto zákoně a v právních předpisech vydaných k jeho provedení užívá pojmu clo, rozumí se tím také daně a poplatky vybírané při dovozu a vývozu. Při dovozu zboží, které nepodléhá clu, se pro vznik daňové povinnosti má za to, že celní dluh za podmínek uvedených v ustanovení § 238 až 245 vzniká“.

údaje k sestavení celního prohlášení, osoby, které si byly vědomi nebo si měly být vědomi, že údaje nejsou pravdivé, jsou rovněž považovány za dlužníky.

Rovněž s dalších ustanovení celních předpisů, lze dovodit vznik celního dluhu, a kdo je případným dlužníkem¹⁶⁵ Některá ustanovení celních předpisů, v otázce dalších dlužníků, tak podléhají presumovaným podmínkám, které spočívají na přísném subjektivním hodnocení příslušných znaků správcem daně. Zajímavým pojmem z hlediska řízení podle ZoSPD o zajištění vybraných výrobků nebo dopravního prostředku, je vymezení pojmu účastníka řízení¹⁶⁶. Podle uvedeného zákona je to osoba:

- a) u níž byly vybrané výrobky zajištěny,
- b) osoba, která má věcné právo k zajištěným vybraným výrobkům nebo dopravního prostředku.

Z hlediska řízení o zajištění vybraných výrobků a následně v řízení o propadnutí či zabránění vybraných výrobků, může docházet k zajímavým okolnostem v rámci, jakoby předběžné otázky vlastnického práva k vybraným výrobkům.

Pojem „vedlejší účastník řízení“, není v řízení podle ZSDP či daňového řádu předvídan. Na rozdíl od správního řádu, který zná pojem „účastník řízení“ a který je obecně vnímán jako, ten, o jehož právech, právem chráněných zájmech či povinnostech má být v řízení jednáno. Přesto, že je v daňovém řízení jednáno o právech a povinnostech daňových subjektů, zákon o správě daní a poplatků je neoznačuje za účastníky řízení, ale v § 7 odst.1 ZSDP je v podstatě řadí naroveň třetím osobám, jestliže uvádí, že se daňové řízení, jež vede správce daně, zúčastňují, kromě pověřených pracovníků správce daně, daňové subjekty a třetí osoby. Všechny tyto osoby jsou tedy osoby zúčastněné na řízení, přičemž každé z nich pak zákon v jednotlivých dalších ustanoveních ukládá různé povinnosti a přiznává různá práva.

Lze tedy uvést, že jde o procesní postavení vybraných osob, jako jsou svědci, zvláštní kategorie osob, jež zákon označuje jako osoby předzvědné, rovněž tak osob, jež mají k dispozici listiny či jiné věci potřebné v daňovém řízení, dále osob jako jsou znalci, tlumočníci, do jisté míry i zástupci daňových subjektů či dalších osob, jež zákon označuje jako „třetí“.

¹⁶⁵ Čl. 201 až Čl. 213 CC.

¹⁶⁶ Srov. ustanovení § 42a ZoSPD

Zabýval jsem se otázkou, jaké procesní postavení ZSDP přiznával vedlejším účastníkům řízení, popřípadě jaká práva či povinnosti jim přiznává zvláštní zákon. Vzhledem k výše uvedenému vymezení, je tato otázka vedlejších účastníků právně definována, například v řízení o ústavní stížnosti.¹⁶⁷ Podle této úpravy vedlejšími účastníky řízení jsou ti, kterým toto postavení zákon přiznává, přičemž mají právo se tohoto postavení sami vzdát.

V řízení o ústavní stížnosti jsou vedlejšími účastníky „ostatní účastníci předchozího řízení, z něhož stížností napadené rozhodnutí vzešlo. Šlo-li o trestní řízení, jsou vedlejšími účastníky stany tohoto řízení. Ze systematiky a řazení zákona o správě daní a poplatků lze uvést, že daňové řízení je jedno řízení, v rámci něhož probíhají jednotlivé etapy, úseky řízení, upravené v části první až šesté zákona, vztahující se vždy ke konkrétní dani a určitému období. Základní zásady daňového řízení, tak, jak jsou uvedeny v § 2 ZSDP tvoří jeden celek a je povinností správce daně po celou dobu vedení daňového řízení dbát, aby tyto zásady byly dodržovány, aby byl vytvořen v průběhu daňového řízení prostor pro uplatňování práv daňových subjektů i třetích osob. V souladu se zásadou součinnosti je správce daně povinen postupovat v řízení v úzkém kontaktu a součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volit jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují ještě přitom dosáhnout cíle řízení – tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly kráceny daňové příjmy.

Obecně platí, že v každé fázi řízení by měl správce daně usilovat o součinnost s daňovým subjektem a daňový subjekt by naopak měl mít zájem o spolupráci se správcem daně, reagovat na jeho výzvy, poskytovat vysvětlení či doplnění, která správce daně požaduje, aby mohlo být dosaženo cíle daňového řízení. Uvedená zásada neznamená, že by musel správce daně sám v každé fázi řízení snažit o úzkou spolupráci s daňovým subjektem, ale má-li daňový subjekt právo spolupracovat se správcem daně, pak toto právo musí také řádně uplatnit. Právem i povinností všech daňových subjektů je úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Přitom jsou povinny dodržovat zákony i ostatní obecně závazné právní předpisy. Lze tedy uzavřít, že zákon o správě daní a poplatků takové postavení osob v řízení o vedlejším účastníkovi nepřiznává, avšak z procesního hlediska je nutné vzít v úvahu právní úpravu ustanovení § 2 odst. 9 ZSDP a ustanovení § 7 odst. 1 a 2 ZSDP.

¹⁶⁷ Viz ustanovení § 28 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů.

6. Individuální správní akt v daňovém řízení

Vydání rozhodnutí správního orgánu je vyvrcholením aplikačního procesu, správního řízení (vyměřovacího řízení), jež začíná podáním návrhu účastníka či zahájením řízení z úřední povinnosti, pokračuje úkony správního orgánu určenými procesním předpisem a končí vydáním individuálního správního aktu, který zakládá, mění nebo ruší, popřípadě autoritativně zjišťuje oprávnění a povinnosti daných subjektů.

Jde tak o závazný akt, který lze změnit či zrušit pouze způsobem a orgánem stanoveným zákonem. Jednu z možností takovéto změny či zrušení představuje institut opravného prostředku odvolání a jeho řízení v rámci odvolacího orgánu. V souvislosti s pojmem „rozhodnutí“ daňový řád rozlišuje rozhodnutí: „vydané“, „pravomocné“, „vykonatelné“ a „právně účinné“.

S přihlédnutím k předchozímu odstavci, ve kterém je obecně popsán proces vydání rozhodnutí, rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit řádný opravný prostředek, je v právní moci, tj. „pravomocné“, pokud podání opravného prostředku nemá odkladný účinek a uplynula-li zároveň lhůta plnění, je takové rozhodnutí „vykonatelné“, jak předvídá ustanovení tehdejšího ustanovení § 32 odst. 7 a 8 ZSDP.

V řízení před správním orgánem platí obecná procesněprávní zásada *non bis in idem*, kterou dovozují z principu materiální právní moci správního rozhodnutí, tj. nezrušitelnosti vzniklých, změněných, zaniklých nebo autoritativně deklarovaných hmotněprávních subjektivních oprávnění a povinností. Uvedené platí bez ohledu na to, zda procesní předpis výslovně stanoví zákaz dvojího projednání téže věci a přikazuje orgánu, který vede řízení, aby takové další řízení zastavil pro překážku *rei iudicata*.

Pojem právně účinný na základě poznatků právní teorie interpretuji jako schopnost rozhodnutí způsobit právní účinky, tj. zavázat adresáty způsobem v něm vyjádřeným. V ustanovení § 32 odst. 1 ZSDP je stanovena zásada, že rozhodnutí zavazují subjekty jen tehdy, jsou-li jim řádným způsobem doručena nebo sdělena (doručování je upraveno v ustanovení § 17 ZSDP, které obsahuje komplexní právní úpravu pro písemnosti v daňovém řízení). Pod samotným aktem rozhodnutí je třeba rozumět vydání konkrétního výsledku porovnání zjištěného skutkového stavu se stavem právním, za dodržení všech procesních ustanovení, který správní orgán příslušným způsobem vyjádří v podobě individuálního správního aktu a od chvíle tohoto vyjádření je jím vázán.

Rozhodnutí správního orgánu tedy znamená podle ZSDP ten samý okamžik jako vydání rozhodnutí, oba pojmy vyjadřují stejnou skutečnost a obsahově se neliší. Okamžik

vydání rozhodnutí je pro účely ZSDP jednoznačně definován ustanovením § 32 odst. 2 ZSDP jako datum podpisu rozhodnutí. Jde tak o přesnou definici zákonodárce, která vylučuje prostor pro jiný výklad. Jak tedy materiálně posoudit vydané rozhodnutí (s podpisem úřední osoby a úředním razítkem) zakládající, měnící nebo rušící práva a povinnosti příslušného subjektu, které správce daně nedoručí příslušnému subjektu, ač podle projevu vůle, tak měl učinit.

Podle zákonné úpravy ustanovení § 31 odst. 1 ZSDP v případě, že vydané rozhodnutí z jakéhokoli důvodu není řádně doručeno, není pro jeho příjemce právně účinné, to však samozřejmě neznamená, že jej z tohoto důvodu nelze považovat za formálně vydané a platné.

Vzhledem k tomu, že v daňovém řízení lze ukládat práva a povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím, tzv. si správce daně dopisuje s dalšími účastníky řízení, převážně formou těchto rozhodnutí, je na zvážení, zda mezi těmito účastníky mohou být i správní soudy v řízení o uspokojení navrhovatele podle ustanovení § 124 DŘ ve vztahu k správnímu soudnictví.¹⁶⁸

To znamená v řízení obdobném daňovému řízení. Jinými slovy v tzv. zjednodušeném řízení o přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání, ve které se žalobce domáhá nápravy soudní cestou. Jde o další prostředek „dozorčího práva“, jehož motivem je zásada procesní ekonomie.

Jak bude postupovat správce daně, pokud např. v daňovém řízení aplikuje tento institut uspokojení a vydá rozhodnutí, kterým si zneplatní původní rozhodnutí o odvolání předcházející vyměření daňové povinnosti, na základě ověření splnění podmínek neplatnosti podle ustanovení § 32 odst. 7 ZSDP (dále jen „rozhodnutí o ověření neplatnosti“) a tento úkon ve formě rozhodnutí zašle soudu tzn. projeví svoji vůli uspokojit navrhovatele v řízení o správní žalobě s tím, že si svoje původní rozhodnutí o odvolání označí za rozhodnutí neplatné s účinky (ex tunc), však v dalším postupu řízení dojde k závěru, že jeho úkon nebyl správný, tudíž rozhodnutí o ověření neplatnosti navrhovateli vůbec nedoručí ani nesdělí.

Pokud se mezitím však daňový subjekt v řízení o správní žalobě dozví (např. ze soudního spisu), že rozhodnutí o odvolání bylo správcem daně označeno za neplatné, může se tudíž dovolat jeho neplatnosti a požadovat jeho doručení s tím, že ve věci správce daně doposud nerozhodl.

Podle mého názoru, individuální správní akt vydaný, však nedoručený, je nadán tzv. nevyvratitelnou presumpcí správnosti, jež zavazuje správní orgán dovnitř organizace jeho

¹⁶⁸ Srov. ustanovení § 62 s.ř.s.

správy (organizace), a v té je nutné, aby takovéto rozhodnutí vydané, pokud se dodatečně zjistí, že nemělo být vůbec vydáno, bylo přezkoumáno zákonným způsobem, cestou mimořádných opravných prostředků anebo zrušeno, pokud to zákon připouští. Obecně pro správní akty platí presumpce správnosti, která znamená, že na správní akt se hledí jako na bezvadný, pokud není úředně shledán opak.

Toto pravidlo platí tedy i na správní akty, které jsou správcem daně vydané, však nedoručené. Jak uvádí učebnice správního práva,¹⁶⁹ i pro správní akty platí tzv. presumpce správnosti, která znamená, že na správní akt se hledí jako na bezvadný, pokud není úředně shledán opak. To má za následek alespoň prozatímní rovnost vadných a bezvadných aktů a, má-li dojít k nápravě, též nezbytnost vyvolat úřední postup, jehož výsledkem bude odstranění případných vad aktu nebo alespoň jejich prokázání.

Nabízí se otázka, zda rozhodnutí vydané, které správce daně má ve své moci a kterým je zavázán, lze doručit po té, kdy se o něm s odstupem času v řízení před soudem jeho účastník dozví. Určitě je právem daňového subjektu, aby požadoval po správci daně, aby mu rozhodnutí o splnění ověření neplatnosti původního rozhodnutí o vyměření daňové povinnosti řádně doručil s tím, že i když rozhodnutí o ověření neplatnosti nebylo řádně daňovému subjektu doručeno, je otázkou, zda správce daně může vydat rozhodnutí bezvadné (nové).

Zde se jeví prostor pro daňový subjekt v rámci uplatnění postupu pro nečinnost správního orgánu. Správní orgán i v případě řízení o odvolání je vázán prekluzivní lhůtou pro stanovení daně, tedy i pro úkon sdělení - doručení. Je na uvážení, zda rozhodnutí o vyměření daňové povinnosti se stalo neplatným (paaktem, nulitním rozhodnutím, tj. neplatným jak jsem již uvedl od samého počátku a je nutno na něj hledět tak jako by vůbec nebyl vydán.

Správní orgán, aby mohl tuto chybu napravit, musí zvážit, zda rozhodnutí o ověření neplatnosti řádně doručí nebo využije jemu dovolené mimořádné opravné prostředky, nebo zvolí postup pro vydání bezvadného rozhodnutí o odvolání opakovaně.

Při obecném vymezení, správního rozhodnutí, jako individuálního správního aktu použiji příměr, že správní rozhodnutí je správním úkonem (*iuris negotium*)¹⁷⁰ správce daně, který je účelově zaměřen na práva a povinnosti, resp. jejich vznik, změnu nebo zánik.

¹⁶⁹Staša, J. in Hendrych, D. a kol. Správní právo. Obecná část. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 211.

¹⁷⁰Je vždycky projevem vůle tzv. volní akt směřující ke změně, zániku subjektivních povinností, které subjektivní právo spojuje – poz. autora.

V tomto směru mám za to, že zde působí vzájemný vztah právních principů, tedy tzv. principu nevyvratitelné presumpce správnosti výkonu státních orgánů, v podobě právního úkonu-rozhodnutí, jako individuálního správního aktu na straně jedné a předvídatelnosti práva s legitimním očekáváním a právní jistotou daného subjektu na straně druhé, jako adresáta příslušného rozhodnutí, který vypovídá do značné míry o povaze státu, jehož orgány veřejné moci tyto principy aplikují. Je také otázkou, zda lze jeden z těchto principů považovat za absolutní a druhý princip zcela potlačit. Podoba práva je v tomto ohledu stejně jako v mnoha jiných otázkách jen derivátem politického režimu a hodnot sdílených společností a jejími mocenskými elitami, včetně soudců. Pro lepší orientaci osvětlení a výkladu k dané věci, jelikož souvisí úzce s právními úkony, budu současně operovat s terminologií převážně soukromoprávní, přičemž tak činím s vědomím jejího užití v právu veřejném.

Z hlediska obecného náhledu na právní úkony mám za to, že právní úkony jsou skutečnostmi, které působí na právní vztahy.¹⁷¹ Mají-li působit na právní vztahy a pohybují-li se ve správním či daňovém řízení, lze je označit jako správní úkony. Z hlediska práva daňového, lze za právní úkon považovat primárně rozhodnutí správce daně.

Správní úkon, či úkon správce daně formalizovaný do správního rozhodnutí je účelově zaměřený projev vůle správního orgánu. Základním pojmovým znakem je tedy existence vůle a její shoda s projevem. Musí existovat vůle, která představuje záměr správního orgánu, oprávněné úřední osoby, vydat správní rozhodnutí s určitým obsahem. Vůle je následně seznatelná prostřednictvím jejího projevu, což představuje okamžik vydání rozhodnutí, které se později dostane do sféry jeho adresátů. Tedy správní úkon jako takový je výsledkem existence vůle správního orgánu, či spíše oprávněné úřední osoby a jejího vnějšího projevu. Zajímá nás takový projev vůle, který je formalizován a právní řád jej uznává. Jedná se o vnitřní obsah vůle (*mentalis reservatio*).

Právu je jedno co si myslíme, důležité je, jak ho projevujeme. Podle mého názoru projev vůle je zároveň psychickou kategorií vůle, která se formalizuje svobodně a ne spekulativně. Motiv jsou předpoklady, z nichž se utváří vůle. Motiv se tedy relevatizuje právně formalizací. V konsekvencích soukromého práva je s nedostatkem projevu vůle spojen následek takového právního úkonu v podobě jeho neplatnosti. Výše jsem naznačil, že od okamžiku vydání, je správní rozhodnutí platné a správní orgán či správce daně je jím vázán vně vlastní organizace.

¹⁷¹ Srov. ustanovení § 34 Občanského zákoníku.

Pohledem do obsahu ustanovení § 101 odst. 2 DŘ lze zjistit, že vše je jinak. Citované ustanovení rozděluje rozhodnutí na dva druhy k tomu, aby stanovilo přesný okamžik vydání rozhodnutí. Okamžik vydání rozhodnutí je důležitým momentem pro vnitřní vázanost rozhodnutí samotným správcem daně, který je vydal. V praxi to znamená, že rozhodnutí je již správcem daně kompletně vyhotovené, má všechny obsahové i formální náležitosti, včetně závěrečného podpisu úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka případně elektronického podpisu úřední osoby a data podepsání.¹⁷²

Úřední osoba či jiná pověřená osoba musí dát datovaný pokyn k doručení stejnopisu písemného vyhotovení rozhodnutí (vypravení písemnosti), vyznačit datum vypravení do spisu, a předat je tomu, kdo zajišťuje doručení písemnosti. Od této chvíle správce daně ex lege sám nesmí s vydaným rozhodnutím nic učinit, nijak se od něj odchýlit, a to ani v případě, že by dodatečně zjistil jeho vadnost.

Pokud jde o okamžik vydání rozhodnutí podle citovaného ustanovení, pak jistě platí, že k němu dochází tehdy, je-li učiněn úkon směřující k doručení a to včetně elektronického vyhotovení a contrario, pokud není učiněn úkon pro doručení, pak nelze hovořit vůbec o rozhodnutí vydaném v materiálním smyslu, však stále půjde o rozhodnutí platné. Podobnou úpravu z hlediska posouzení okamžiku vydání rozhodnutí, lze nalézt ve správním řízení.¹⁷³

Aby správní akt vyvolal právní následky, musí být platný. Platnost správního rozhodnutí označuje skutečnost, že správní orgán jím řádně projevil svou skutečnou vůli navenek a správní rozhodnutí se již dostalo do sféry jeho adresátů.

Dokud správní orgán neprojevil svou vůli navenek, jeho rozhodnutí stále není platné.¹⁷⁴ Do sféry adresátů se správní rozhodnutí dostane podle § 72 odst. 1 SŘ tak, že účastníkům (prvnímu z nich) bylo oznámeno doručením stejnopisu písemného vyhotovení rozhodnutí do vlastních rukou, nebo rozhodnutí bylo vyhlášeno ústně, vzdal-li se účastník nároku na doručení písemného vyhotovení rozhodnutí.

Platnost je předpokladem k nastoupení dalších typických vlastností správního rozhodnutí. Správní orgán je nadále platným rozhodnutím vázán, projevil závazným způsobem svou vůli navenek a nemůže jej sám bez dalšího změnit či zrušit. Pokud správní

¹⁷² Srov. § 102 odst. 1 písm. g) a h) DŘ.

¹⁷³ Např. ustanovení § 71 odst. 2 písm. a), ustanovení § 76 odst. 3, ustanovení § 14 odst. 4 a další SŘ.

¹⁷⁴ Srov. nálezy Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 1923, č. 13525, Boh. A 2740/23,

www.nssoud.cz/.../0055_2As__1000_bc7ca80f_0b65_4ea8_8d57_af46cb870139_prevedeno.pdf

podle něhož dokud úřední rozhodnutí ... nebylo straně sděleno, nelze proti straně mluvit o rozhodnutí.

rozhodnutí není platné, což je právě jeden z důvodů nastupující nicotnosti, nemůže rozhodnutí disponovat uvedenými vlastnostmi.

Některá rozhodnutí jsou činěna při jednání v přítomnosti osob zúčastněných na správě daní, a proto je správce daně nedoručuje. Pokud je rozhodnutím jeho příjemce vyzván k uplatnění práva nebo ke splnění povinnosti, rozhodnutí se dokonce samostatně písemně nemusí ani vyhotovovat, neboť je součástí protokolu; příjemci se doručí jen stejnopis tohoto protokolu; tento stejnopis nemusí oproti „klasickému“ rozhodnutí obsahovat otisk úředního razítka se státním znakem.¹⁷⁵ V takovém případě je rozhodnutí obsažené v protokolu vydáno okamžikem, kdy je úřední osoba podepsala.

Je-li vyhotoveno rozhodnutí, které se ani nedoručuje ani nevyhlašuje, v přítomnosti toho, jemuž je určeno, založí se do spisu. Takovou úpravu lze nalézt např. při vydání rozhodnutí podle ustanovení § 111 odst. 3 DŘ, kdy správce daně rozhodnutí příjemci nedoručuje a založí jej do spisu nebo u platebního výměru v případě, že se neodchyluje vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem.

V tomto případě je rozhodnutí vydáno okamžikem podpisu úřední osobou a založením do spisu, což by měl být též okamžik. Jak jsem již výše naznačil, nastane situace, kdy rozhodnutí správce daně bylo sice vydáno, však chyběl mu podstatný znak, kterým je existence vůle úřední, která je obsahem rozhodnutí současně s jejím úředním projevem navenek vůči adresátům.

V konsekvencích předchozího odstavce mám za to, že již nelze hovořit o rozhodnutí vydaném, jelikož mu chybí podstatný znak tj. vůle spojená s jejím projevem, ale o rozhodnutí, které spojují s platností či jeho neplatností. Proto označuji takovéto rozhodnutí za neplatné a tuto vadu spojuji s neplatností.

Logickým důsledkem je, že takové rozhodnutí je neplatné, tudíž nemůže způsobit žádné právní účinky vůči svým adresátům. Jak uvádí J. Hoetzel¹⁷⁶, „nelze vůbec mluvit o projevu vůle úřední, pokud rozhodnutí chybí základní znak tohoto projevu vůle“. Judikatura v této souvislosti pouze zmiňuje příklad, kdy pro otázku, je-li správní akt schopen právní moci, je rozhodný jeho obsah, zejména po té stránce, projeví-li se v něm vůle úřadu upravit autoritativně právní situaci stany.

¹⁷⁵Srov. ustanovení § 61 odst. 2 DŘ.

¹⁷⁶Hoetzel, J. Československé správní právo. Část všeobecná. Praha: Melantrich a.s., 1934, s. 271.

Jedná se tak o otázku spojenou s právní mocí, tj. zda rozhodnutí je nadáno schopností nabýt právní moci zejména po té stránce, projevuje-li se v něm vůle úřadu upravit autoritativně právní situaci strany¹⁷⁷. Například správní rozhodnutí vydané užitím fyzického násilí.

Dalším případem je správní rozhodnutí vydané pod pohrůzkou psychického či fyzického násilí, nebezpečného vyhrožování (*vis absoluta*). Např. právní moc rozhodnutí celních orgánů (tzv. jednotná celní deklarace, jednotný správní doklad, dále jen „JCD nebo JSD“), je důležitým prvkem stability a právní jistoty, jak pro celní orgán který jej vydal, tak i pro účastníky řízení. Rozhodnutí musí být respektováno a lze jej změnit pouze způsoby a postupy, které stanoví zákon.

S určitou mírou hereze tak lze vybrat ze škály pojmů, které se objevují v souvislosti s dalším označením nicotnosti pojem „neplatnost“, ale jen v tomto konkrétním případě této vady. Případně je lze pojmenovat jako „negotium“ „non negotium“. Tyto pojmy se již koneckonců v teorii a judikatuře v souvislosti s nicotností a nicotnými správními rozhodnutími, dodat však musím - bohužel, objevily.¹⁷⁸

Při naprosté terminologické (ne) důslednosti a to i s ohledem na požadavek předvídatelnosti, ale i pro zákonodárcem zvolené terminologie, lze jen souhlasit se závěry obsaženými v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, že k nulitě správního aktu přihlíží soud z úřední povinnosti, nelze však - nestanoví-li to zákon výslovně – hovořit o „neplatnosti“ správního aktu, neboť pojem „platnost“ či „neplatnost“ jsou vyhrazeny soukromoprávním úkonům, pro něj jsou definovány, nikoliv vrchnostenským aktům veřejné správy.¹⁷⁹ Konečně, jak sama uvádí důvodová zpráva k návrhu SŘ, nicotnost je veřejnoprávní pojem zahrnující úkony správního orgánu, které by byly z hlediska soukromého práva absolutně neplatné. Pojednání o tomto důvodu nicotnosti se jeví jako vhodné uvést citací z učebnice správního práva pod vedením M. Kindla, který uvádí: *„že ačkoli však v názvosloví našeho práva panuje neobyčejná anarchie, dovolujeme si ... zdvořile požádat, aby nepoužívali spojení neplatnost správního úkonu“*.¹⁸⁰

¹⁷⁷ Podle nálezu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 1936, č. 14545/36, Boh. A 12. 492/36.

¹⁷⁸ Srov. Brothánková, J. in. Brothánková, J., Žišková, M. Soudní řád správní s vysvětlivkami a judikaturou. 2. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Linde Praha, a. s., 2006, s. 143. Z hlediska starší správně právní nauky lze odkázat na M. Mášu, který používal pojem „neplatné správní akty“ (srov. Máša, M. Správní právo. Obecná část. druhé přepracované vydání. Brno: Univerzita J. E. Purkyně v Brně, 1975, s. 53). V judikatuře srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 16. 12. 1996, sp. zn. 7 A 111/94.

¹⁷⁹ Podle rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 11. 2001, čj. 15 Ca 288/2001-20.

¹⁸⁰ Kindl, M. in Kindl, M. a kol. Základy správního práva. Plzeň: Aleš Čeněk, 2006, s. 172.

Správní úkon je úkon práva veřejného, a pojem neplatnosti právních úkonů by měl zůstat vyhrazen právu soukromému. Jak právo veřejné, tak i právo soukromé mají svou vlastní terminologii, byť někdy označuje týž právní důsledek, takže to, co je v soukromém právu neplatností, je ve veřejném právu právě nicotností či nulitou. ZSDP se ovšem nad tyto zásady povznesl natolik, že podle něj rozhodnutí v daňovém řízení, které má vážné vady, je neplatné.

Pro přesnost a úplnost poznamenávám, že důvody neplatnosti rozhodnutí podle ustanovení § 32 odst. 7 ZSDP v žádném případě nelze směřovat s možným důvodem neplatnosti (nicotnosti) správního rozhodnutí, který spočívá např. v absolutním nedostatku vůle správního orgánu.

Dále je důležité podotknout, že pojem „neplatnost“ ani nelze směřovat s pojmem nicotnost, jako takovým. Zatímco SŘ (ať již současný, nebo předcházející) s nedostatkem¹⁸¹ základních náležitostí správního rozhodnutí jeho nicotnost nespojuje, tak ZSDP oproti tomu lpí na formálních náležitostech rozhodnutí.

V konsekvencích zákonné úpravy rozhodnutí ať již podle ZSDP či nového daňového řádu, je smyslem právní úpravy primárně poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti němu brojít odvoláním.

Má-li vydané rozhodnutí všechny zákonné náležitosti, pak jejich samotné grafické členění na hmotném substrátu naprosto nelze zúžit na esenciální náležitost rozhodnutí, a jen z ní také dovozovat platnost či neplatnost rozhodnutí. Tím spíše pak reagovat na další úkony správního orgánu ve formě dalšího rozhodnutí ověření neplatnosti původního rozhodnutí, které ač bylo vydáno, ale nedoručeno, má být neplatné, možná i nicotné. Zůstává však otázka, zda postupem času, tuto neplatnost, z pohledu ZSDP či nového daňového řádu, ve formě nicotnosti, nutno právně osvědčit. V této části kapitoly se pozastavuji nad přezkoumáním prvoinstančního rozhodnutí podle ZSDP v souvislosti s rozsahem odvolacího řízení s přihlédnutím k právní úpravě odvolacího řízení podle správního řádu a porovnávám zákonná ustanovení s ohledem na jejich smysl a cíl. Podle ustanovení § 50 odst. 3) ZSDP vety první (obdobné ustanovení § 115 a násl. DŘ), odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném odvolání.

¹⁸¹Leda by šlo o tak závažné nedostatky a pochybení, pro které by nebylo možné toto rozhodnutí za skutečné rozhodnutí správního orgánu považovat. Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 11. 2003, čj. 2 Afs 12/2003-216, publikovaný pod č. 212/2004 Sb. NSS.

Opravný prostředek je formalizovaný úkon účastníka řízení (například soudního nebo správního), který směřuje proti konkrétnímu, dle názoru účastníka nesprávnému rozhodnutí vydanému správním orgánem, který v daném řízení rozhoduje (například soudem nebo úřadem), a jehož smyslem je docílit opravy tohoto rozhodnutí dle představ účastníka. O opravném prostředku nejčastěji rozhoduje orgán nadřízený orgánu, který rozhodnutí vydal.

Obecně se opravné prostředky se dělí na řádné a mimořádné. Řádnými se nazývají ty, kterými se napadá nepravomocné rozhodnutí, mimořádnými se nazývají ty, kterými se napadá pravomocné rozhodnutí. Řádné opravné prostředky úzce souvisí s takzvanou dvouinstančností většiny závažných řízení: rozhodnutí je definitivní, teprve pokud se na něm shodl podřízený a nadřízený orgán, nebo pokud se účastníci spokojili již s rozhodnutím v první instanci. Pro každý konkrétní druh opravného prostředku bývají stanovena podrobná pravidla předvídaná příslušnými zákony: kdo ho může podat, v jaké lhůtě, jakým způsobem a ke komu, a jaký druh vznášených důvodů je přípustný. Taková pravidla jsou odlišná v jiných řízeních, i když se opravný prostředek stejně jmenuje.

Opravné prostředky mají v souladu se zákonem zaručit spravedlnost v daňovém řízení a samozřejmě zákonný postup. Ne všechny opravné prostředky lze využít ve všech stádiích daňového řízení. Každý z opravných prostředků má svůj vlastní význam, a podle kterého je zařazen do celého systému vyměřovacího řízení. Proto můžeme nalézt opravné prostředky, které mají svou úlohu na začátku vyměřovacího řízení, před vydáním rozhodnutí (např. námitka proti postupu pracovníka správce daně při daňové kontrole, ale i opravné prostředky, které naopak plní svou funkci po skončení vyměřovacího řízení, námitka proti úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím).

V ustanovení § 50 odst. 3) ZSDP však nelze odhlédnout od jeho věty druhé a třetí, jež stanovují, že vyjdou-li při přezkoumání najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, lze k nim rovněž při rozhodování přihlídnout. Přitom není odvolací orgán vázán návrhy odvolatele, a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele. Uvedené výjimky z obecného pravidla stanoveného ve větě první § 50 odst. 3 ZSDP totiž rozsah použitelnosti obecného pravidla zásadním způsobem redukuje ve prospěch přezkumu řady aspektů zákonnosti napadeného prvoinstančního rozhodnutí ex officio, takže rozsah přezkumu prvoinstančního rozhodnutí odvolacím orgánem se i v daňovém řízení blíží rozsahu téhož typu přezkumu v řízení podle správního řádu.

Tato věta nepochybně vymezuje rozsah přezkumu prvoinstančního rozhodnutí odvolacím správním orgánem v daňovém řízení úžeji, než jak je tomu v řízení správním. Lze tedy uvést, že rozhodnutí odvolacího orgánu nebude možno shledat nezákonným pouze za předpokladu, že odvolací orgán v daňovém řízení přezkoumá (a správně posoudí) rozhodnutí orgánu prvoinstančního, jednak v rozsahu požadovaném v odvolání, jednak i z důvodů uvedených v § 50 odst. 3 věty druhé ZSDP, které je nutno vykládat extenzívně.

Pouze důvody nespadající do takto široce vymezeného rozsahu přezkumu jsou důvody, kterými není odvolací orgán povinen (a ani oprávněn, to vyplývá ze zásady legální licence ve spojení s § 50 odst. 3 větou první a druhou ZSDP, jež vymezují rozsah přezkumu), se v rámci rozhodování o odvolání zabývat, a které tedy nemohou, pokud je jen a pouze o ně opřena následně správní žaloba proti tomuto rozhodnutí, být důvodem pro to, aby správní soud takto napadené rozhodnutí, shledal nezákonným.

Slovo „lze“ užitě v ustanovení § 53 odst. 3) vety druhé ZSDP, není přípustné vykládat s ohledem na ústavní zásady a zákazem zmocnit orgán veřejné moci k libovůli a s ohledem na to, že zákon ani v citovaném ustanovení jakákoli, byť i abstraktní, kritéria pro správní úvahu odvolacího orgánu jako stanovení pouhého oprávnění odvolacího orgánu přihlédnout k tam vymezeným skutečnostem i bez jejich uplatnění v odvolání, nýbrž jako stanovení takové povinnosti.

Odvolací orgán, tedy nemá prostor pro správní uvážení, zda k odvolatelem neuplatněným skutečnostem přihlédne anebo nikoli, ale vyjdou-li takové skutečnosti najevo a mají-li podstatný vliv na výrok rozhodnutí přihlédnout k nim musí; prostor pro správní uvážení by mu totiž musel být alespoň v abstraktní rovině (například naznačením základních kritérií pro posouzení) výslovně dán. „Vyjít najevo“ nutno pak v ustanovení § 50 odst. 3 větě druhé ZSDP rozumět jakýkoliv způsob přibytí informace o skutečnosti, jež může být pro výsledek řízení rozhodná, do dispoziční sféry správního orgánu. Je-li uvedená informace obsahem správního spisu, nutno ji nepochybně považovat za vyšlou najevo.

Podle mého názoru, v tomto případě se užití základních zásad a to zásady v § 2 odst. 1) ZSDP (zásada zákonnosti), implicitně prolíná do § 2 odst. 2) SŘ, podle které správní orgán uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.

Podle judikatury Ústavního soudu platí, že „tam, kde zákon připouští dvojí výklad, je v intencích zásad spravedlivého procesu nezbytné dát při jeho aplikaci přednost tomu z nich, který je ve své interpretaci s ústavním pořádkem republiky co nejvíce souladný.¹⁸²

Naopak užití zásady správního uvážení, kterou lze částečně spatřovat v § 89 odst. 2) SŘ, nelze abstrahovat na přezkumné řízení podle ustanovení § 50 odst. 3 a 6 ZSDP. Pozitivní právní úpravu aplikace § 50 odst. 3 a 6 ZSDP spatřuji příliš pozitivně právně tvrdou, oproti úpravě § 89 SŘ, neboť nedovoluje správci daně prvoinstanční rozhodnutí zrušit a vrátit k novému projednání.

Pokud správce daně rozhodnutí prvoinstančního orgánu v odvolacím řízení zruší, leč z jakéhokoliv důvodu, jeho daňové řízení končí.¹⁸³ Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být jednoznačně odstraněny v rámci odvolacího řízení.

Je tedy vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Vydá-li tudíž správce daně po zrušení platebního výměru v odvolacím řízení znovu platební výměr, jedná se o rozhodnutí nezákonné. Nezákonnost tohoto rozhodnutí musí být v řízení před soudem namítána.

¹⁸² Viz Ústava ČR čl. 2 odst. 3 a čl. 2 odst. 2 LZPS k tomu např. nález ÚS sp. zn. II. ÚS 186/95.

¹⁸³ Podle Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. dubna 2009, č.j. 8 Afs 15/2007-75, na www.nssoud.cz

7. Odkladný účinek v daňovém a soudním řízení

V daňovém řízení má podání odvolání odkladný účinek jen tehdy, jestliže tak výslovně stanoví daňový řád popř. zvláštní zákon. Z obecného pravidla pro daňové řízení tak vyplývá, že i v případě, kdy odvolání bylo podáno, je napadené rozhodnutí zásadně předběžně vykonatelné, a to uplynutím lhůty k plnění (tzv. splatnost). Nepřiznání obecného odkladného účinku je specifikum daňového procesu.

Podání odvolání v daňovém řízení tak nemá suspenzivní účinek, ten nastává pouze tehdy, pokud zákon výslovně u jednotlivých druhů rozhodnutí vydávaných v daňovém řízení odkladný účinek odvolání přiznává. Pokud se týká suspenzivního účinku, došlo k jeho posílení již v závěru účinnosti předchozí právní úpravy novelizací ustanovení § 46 odst. 7 ZSDP, kde byl přiznán odkladný účinek uplatněného práva na odvolání v případě, kdy je vydán dodatečný platební výměr (dále jen „DPV“) po daňové kontrole provedené správcem daně, což se týkalo většiny doměrků z moci úřední. DPV vydaný po následné kontrole, není přiznán odkladný účinek uplatněného práva na odvolání, jelikož celní předpisy tuto skutečnost primárně vylučují.¹⁸⁴

Z tohoto obecného pravidla v předchozím odstavci zákonodárce stanovil výjimky, např. v ustanovení § 139 odst. 3 DŘ, podle kterého platí, že je-li daň vyměřená správcem daně vyšší než tvrzená daň daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Obdobně je i daň u DPV, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci DPV.¹⁸⁵ V tomto směru se již nejedná materiálně o odkladný účinek, ale o posun lhůty pro placení daní. Daňový řád tím v podstatě zajišťuje platbu daně bez ohledu na odvolací řízení a jeho výsledek.

Pokud tedy např. správce daně vydá dodatečný platební výměr, jímž daňovému subjektu doměří daň, je po uplynutí lhůty k plnění toto rozhodnutí vykonatelné bez ohledu na to, zda bylo proti platebnímu výměru podáno odvolání, či nikoliv. Vykonatelnost rozhodnutí tak předchází právní moci samotného rozhodnutí o dani.

Pokud se však v odvolacím řízení ukáže, že daň byla doměřena v rozporu se zákonem, je správce daně nejen povinen daňovému subjektu vrátit plnění (je-li ovšem vratitelným přeplatkem), ale též mu zaplatit úrok z neoprávněného jednání správce daně.

¹⁸⁴ Srov. čl. 244 CC.

¹⁸⁵ Srov. ustanovení § 143 odst. 5 DŘ.

Odkladný účinek (jako výjimku) daňový řád přiznává např. odvolání proti:

- rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti k výkonu správy daní na jiného věcně příslušného správce daně nebo o zrušení, změně nebo potvrzení delegace¹⁸⁶
- rozhodnutí o propadnutí věci ve prospěch státu¹⁸⁷
- rozhodnutí o ustanovení znalce¹⁸⁸
- rozhodnutí o uložení záznamní povinnosti a o změně nebo zrušení tohoto rozhodnutí¹⁸⁹
- rozhodnutí o povinnosti k odstranění závad záznamní povinnosti¹⁹⁰
- rozhodnutí o rozvrhu výtěžku dražby¹⁹¹
- rozhodnutí o určení právního nástupnictví ohledně daňových povinností¹⁹²
- rozhodnutí o uložení pořádkové pokuty.¹⁹³

Podívejme se na to, jak je předvídán nárok na přiznání odkladného účinku z hlediska řízení před soudními orgány v řízení o „Kasační stížnosti,“ která ex lege nemá primárně suspenzivní účinek.

Samotné podání kasační stížnosti tedy nevyvolává oddálení právních následků způsobených pravomocným rozhodnutím krajského „správního“ soudu. V odůvodněných případech může NSS odkladný účinek přiznat. Děje se tak výlučně na návrh stěžovatele. Pokud NSS odkladný účinek opravdu přizná, tak se až do zrušení tohoto opatření nebo až do rozhodnutí o kasační stížnosti pozastavují účinky „krajského soudního“ rozhodnutí. Takže podle takového soudního rozhodnutí nelze postupovat.

V jakých případech NSS může tedy přiznat odkladný účinek? Ustanovení § 107 s.ř.s, zde *expressis verbis* primárně odkazuje na použití § 73 odst. 2 až 4 s.ř.s. Na základě splnění zde uvedených podmínek, soud na návrh žalobce po vyjádření žalovaného usnesením přizná žalobě odkladný účinek, jestliže by výkon nebo jiné právní následky rozhodnutí znamenaly pro žalobce nenahraditelnou újmu, přiznání odkladného účinku se nedotkne nepřiměřeným způsobem nabytých práv třetích osob a není v rozporu s veřejným zájmem.

¹⁸⁶ Srov. ustanovení § 18 odst. 1, 2 DŘ.

¹⁸⁷ Srov. ustanovení § 84 odst. 1 DŘ.

¹⁸⁸ Srov. ustanovení § 95 odst. 2 DŘ.

¹⁸⁹ Srov. ustanovení § 97 odst. 3 DŘ.

¹⁹⁰ Srov. ustanovení § 97 odst. 4 DŘ.

¹⁹¹ Srov. ustanovení § 230 odst. 1 DŘ.

¹⁹² Srov. ustanovení § 240 odst. 2 DŘ.

¹⁹³ Srov. ustanovení § 248 odst. 3 DŘ.

Zde je třeba primárně zdůraznit, že se musí jednat o závažnou nenahraditelnou újmu, nikoliv nějakou ztrátu bagatelní či posléze napravitelnou. Nepostačuje také pouze hrozba újmy. Stejně tak, jako napadené správní či soudní rozhodnutí, má odložení jeho účinků dopad do právní sféry čtyř okruhů subjektů – žalobce, správního orgánu, přímo dotčených třetích osob a dále veřejnosti (tj. dopad na veřejný zájem).

Podstatou posuzování podmínek, které lze vnímat jako hmotněprávní, je právní hodnocení, jaký dopad pravděpodobně bude mít na tyto objekty realizace napadeného rozhodnutí nebo naopak její odložení. Hlavní pozornost věnuji hrozbě vzniku nenahraditelné újmy na straně žalobce. Zbýlé dvě podmínky jsou podmínkami negativními – neexistence rozporu s veřejným zájmem a nedotčení nepřiměřeným způsobem nabytých práv třetích osob. Projevuje se nezbytnost posuzování nejen zájmů žalobce, ale také zájmy třetích osob a veřejný zájem, který vyplývá mimo jiné z Doporučení Rady Evropy.

Povinnost unést břemeno tvrzení a břemeno důkazní ve vztahu k podmínce hrozby nenahraditelné újmy stíhá navrhovatele. Podle ustanovení § 73 odst. 4 s.ř.s., které se u kasační stížnosti použije přiměřeně, usnesení o přiznání odkladného účinku může soud i bez návrhu usnesením zrušit, ukáže-li se v průběhu řízení, že pro přiznání odkladného účinku nebyly důvody, nebo že tyto důvody v mezidobí odpadly. Interpretační potíže vyvolává v praxi zákonem použitý termín „nenahraditelná újma“. Jak NSS poznamenal: „vše lze nahradit.“¹⁹⁴

Jak již bylo shora uvedeno, kasační stížnost nemá odkladný účinek ze zákona, proto musí správní orgán respektovat rozhodnutí správního soudu a zpravidla vydat rozhodnutí, neboť v opačném případě by byl nečinný.¹⁹⁵ K nečinnosti nedojde pouze tehdy, bude-li kasační stížnost přiznán odkladný účinek.

Za nenahraditelnou újmu nelze považovat samotnou nutnost se řídit právním názorem soudu.¹⁹⁶ S přihlédnutím k uvedenému ustanovení s.ř.s a judikatuře NSS může jistě dojít k nenahraditelné újmě, kterou NSS označil za možnou z hlediska vydání takového rozhodnutí, které by způsobilo vážné následky (např. vrácení řidičského oprávnění duševně choré osobě, vystavení zbrojního průkazu nebezpečnému recidivistovi, udělení povolení k obchodu s vojenským materiálem zločinnému podniku apod.¹⁹⁷

¹⁹⁴ Usnesení NSS ze dne 24.4.2007, č.j. 2 Ans 3/2006-49, www.nssoud.cz.

¹⁹⁵ Usnesení rozšířeného senátu ze dne 24.4.2007, č.j. 2 Ans 6/2006-49, č. 786/2006 Sb. NSS. Nejvyšší správní soud tak změnil svůj dřívější názor, že se o nečinnost nejedná, neboť překážku pro postup správního orgánu tvoří pochybnost o zákonnosti rozsudku prvoinstančního soudu vyjádřená v kasační stížnosti, o níž doposud nebylo rozhodnuto. Srov. rozsudek NSS ze dne 13.4.2006 č.j. 7 Ans 6/2005-35, dostupný na www.nssoud.cz.

¹⁹⁶ Usnesení NSS ze dne 5.1.2005, sp. zn. 1 Afs 106/2004, č. 982/2006 Sb.; Usnesení NSS ze dne 21.8.2008, č.j. 7 Afs/2008-189; Usnesení NSS ze dne 27.8.2008, č.j. 1 Afs 78/2008-687, dostupný na www.nssoud.cz.

¹⁹⁷ Srov. Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24.4.2007, č.j. 2 Ans 3/2006-49, dostupný na www.nssoud.cz.

Zároveň NSS se již vyjádřil tak, že nenahraditelnou újmou není narušení jednotného postupu správních orgánů ve srovnatelných situacích, ani ohrožení veřejného zájmu na řádném stanovení a výběru daní a zkrácení státního rozpočtu¹⁹⁸. V důsledku respektování rozsudku soudu prvního stupně, však podle mého názoru, může dojít k situaci, která doposud nebude uspokojivě vyřešena. Pokud vydá správní orgán nové rozhodnutí v intencích soudu prvního stupně (např. řízení zastaví, zruší rozhodnutí podřízeného orgánu) a NSS následně jeho kasační stížnosti vyhová, najednou „obživne“ jeho původní rozhodnutí a také rozhodnutí podřízeného orgánu. V takovém možném případě může nastat situace, kdy vedle sebe v téže věci budou existovat dvě odlišná, popř. zcela protichůdná, rozhodnutí. NSS vědom si tohoto rizika, ovšem jako jednu možnost nabídl preventivní řešení – přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Je tak přiznaná možnost zrušení rozhodnutí pro jeho nezákonnost, které je možno učinit úkonem obnovy řízení či v přezkumném řízení.

Nutno však upozornit, že oba uvedené prostředky nápravy jsou vázány mimo jiné procesními lhůtami, jejichž dodržení může působit obtíže. Příčinná souvislost mezi účinky rozhodnutí a hrozící újmou vyplývá z dikce ustanovení § 73 odst. 2 s.ř.s., ze které plyne jasný požadavek, aby hrozbu nenahraditelné újmy pro žalobce znamenal výkon nebo jiné právní následky napadeného správního aktu. Soud je proto povinen posoudit příčinnou souvislost mezi účinky rozhodnutí a tvrzenou hrozbou újmy.¹⁹⁹

Příčinná souvislost přitom neznamená zcela bezprostřední vazbu mezi rozhodnutím a jeho konečným důsledkem, pokud prostřední článek řetězce příčin a následků neumožňuje jiný výsledek, než vznik újmy (např. oznámení o nabytí 12 bodů, podle ustanovení § 123c odst. 3 ZoPPK). Vydání tohoto správního aktu vede ke ztrátě řidičského oprávnění ex lege, v důsledku čehož může dojít k již zmíněné nenahraditelné újmě v podobě ztráty zaměstnání.²⁰⁰

Z principů právní jistoty a legitimního očekávání ochrany třetích osob plyne požadavek, aby do práv třetích osob nebylo bez zákonného důvodu zasahováno, což se odráží v Doporučení Rady Evropy. Smyslem tohoto ustanovení je ochrana třetí osoby a nepřiměřený zásah do jediného práva jediné osoby, což je stejně nežádoucí jako zásah do práv většího počtu subjektů. Ze zákona nelze jednoznačně dovodit ani to, jak by měla být potencionálně dotčená práva nabyta.

¹⁹⁸ Srov. Usnesení NSS ze dne 5.1.2005, č.j. 1 Afs 106/2004-49, č. 982/2006 Sb. NSS.

¹⁹⁹ Brotánková, J. – Žišková, M. Soudní řád správní: s vysvětlivkami a judikaturou a výňatky ze souvisejících předpisů s. 132.

²⁰⁰ Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 12.11.2009, č.j. 31 Ca 148/2009-30, dostupný na www.justice.cz.

Nemusí se jednat o práva nabytá napadeným rozhodnutím, a relevantním je také možnost zásahu do práva vlastnického, nájemního a podobně.²⁰¹ Zákon zcela záměrně hovoří o nepřiměřeném zásahu. Dotčení právní sféry jiné osoby lze totiž často očekávat, a nemůže být proto bez dalšího překážkou pro přiznání odkladného účinku žaloby, neboť na druhou stranu hrozí v důsledku napadeného rozhodnutí také zásah do práv žalobce. Od soudu, lze tak očekávat posouzení intenzity možného zásahu do práv obou (či více) subjektů.

Rozpor s veřejným zájmem:

V praxi lze rozpor totiž vnímat s nejrůznějšími veřejnými zájmy. Časté tvrzení správce daně o tom, že přiznání odkladného účinku žalobě proti rozhodnutí o vyměření daňové povinnosti je v rozporu s veřejným zájmem na řádném výběru daní, může být úspěšné jen výjimečně. Podle judikatury NSS výběr daně totiž nebude zmařen, nýbrž odložen.

Podle judikatury NSS rozpor s veřejným zájmem lze vnímat v tomto směru – např. rozpor přiznání odkladného účinku žalobě proti rozhodnutí o zrušení ochranné známky s veřejným zájmem na tom, aby nebyla udržována ochranná známka, která byla ve správním řízení shledána klamavou.²⁰²

Dalším příkladem je rozpor vrácení řidičského oprávnění se zájmem na ochraně bezpečnosti a plynulosti silničního provozu a tím i majetku, zdraví života ostatních účastníků silničního provozu. Soud proto posuzuje v řízení o odkladném účinku, zda jsou tu okolnosti, z nichž lze dovodit, že k rozporu s veřejným zájmem by mohlo dojít, nezkoumá, zda zde rozpor bez jakýchkoli pochyb existuje.

Dále by měl posoudit, zda ho lze považovat za zanedbatelný ve vztahu k hrozící újmě. V důsledku toho pak NSS při ústavně konformním výkladu ustanovení § 73 odst. 2 s.ř.s. aplikoval třístupňový test proporcionality, vytvořený konstantní judikaturou ÚS.²⁰³

²⁰¹V usnesení ze dne 26.11.2007, č.j. 29 Ca 96/2007-16, Krajský soud v Brně např. uvedl, že přiznání odkladného účinku žalobě proti stavebnímu povolení by omezilo právo stavebníka provést stavbu. V jiném usnesení (ze dne 10.1.2006, č.j. 29 Ca 43/2005-195) tentýž soud konstatoval, že přiznání odkladného účinku žalobě směřující proti rozhodnutí o nařízení odstranění stavby z pozemku třetí osoby, by se dotklo nepřiměřeným způsobem práv této osoby. Usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 22.2.2007 č.j. 30 Ca 31/2007-73, pak na návrh na přiznání odkladného účinku žalobě nájemníka nemovitosti (parku) proti rozhodnutí o povolení vykácení stromů vydaného na žádost vlastníka zamítnout pro dotčení tohoto vlastnického práva nepřiměřeným způsobem.

²⁰²Usnesení MěS v Praze ze dne 11.12.2007 č.j. 5 Ca 307/2006-77, dostupný na www.justice.cz.

²⁰³Usnesení NSS ze dne 6.8.2008, č.j. 5 As 17/2008-131, www.nssoud.cz, srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12.10.1994, sp. zn. PL. ÚS 3/02, dostupné na nalus.usoud.cz.

Jedná se o tes spočívající v testu vhodnosti – tj. zda okamžitý výkon rozhodnutí, omezující určité základní právo, umožňuje dosáhnout sledovaný cíl, v testu potřeby – zda je daný postup nejšetrnější k základním právům ze všech možných prostředků umožňující dosažení sledovaného cíle, a v testu poměrování – porovnání závažnosti v kolizi základního práva a veřejného zájmu. Což je, podle mého názoru klíčové.

Z hlediska srovnání práva EU, např. při rozhodování o návrhu na odklad provádění aktu, staví jako zvažování dvou zájmů – zájmu na zabránění vzniku újmy a zájmu právního řádu EU (zájmu na realizaci práva EU). Vstupem ČR do EU přibyla státním orgánům i soudům povinnost respektovat unijní právo, z níž jiné vyplývá nutnost neaplikovat vnitrostátní právní předpisy v případě, že jsou v rozporu s právem EU.²⁰⁴

Tento fakt může mít i dopad na institut odkladného účinku, neboť v důsledku jeho přiznání nebo nepřiznání může dojít k odkladu výkonu práva či povinnosti zakotvené v unijním právu.

V judikatuře Soudního dvora EU lze vysledovat čtyři podmínky. Ve své rozhodovací praxi soudní dvůr dovedl pro vydání zatímního opatření zejména podmínky – jako jsou naléhavost a nutnost. Naléhavost je dána tehdy, pokud hrozí vážná újma, kterou nelze napravit (nahradit). Rozhodování soudu proto spočívá ve zvažování zájmů – na jedné straně zájmů na zabránění vzniku újmy a na druhé straně zájmů právního řádu EU.²⁰⁵

Lze tedy shrnout, že v rozsudku *Zuckerfabrik Süderdithmarschen* Soudní dvůr stanovil vnitrostátním soudům limity pro vydání zatímních opatření²⁰⁶, a tedy také přiznávání odkladného účinku žalobě či kasační stížnosti.

²⁰⁴ Srov. Rozsudek Soudního dvora ve věci 106/77 *Simmenthal*, dostupný na curia.europa.eu/

²⁰⁵ Stoll, P.T. Art. 242, 243 EGV. Str. 6.

²⁰⁶ Srov. ČL. 278 SFEU a čl. 83 až 90 Jednacího řádu Soudního dvora a čl. 104 až 110 Jednacího řádu Tribunálu.

8. Významné právní instituty v daňovém řízení

8.1. Ručení

Ručení je tradičním hmotněprávním institutem sloužícím k zajištění závazků. Základní komplexní úprava je obsažena v ObčZ.²⁰⁷ Obchodněprávní úprava je relativně samostatná a vylučuje použití úpravy občanskoprávní na právní vztahy řídicí se ObčZ. Ručení v soukromém právu je převážně upraveno na smluvní bázi, i když ObchZ obsahuje i zákonné ručení, zejména u společníků obchodních společností a členů družstev.²⁰⁸ Naproti tomu ručení při správě daní je typickým případem zákonného ručení, ale nový zákon na rozdíl od předchozího a v linii některých zvláštních zákonů (ZoSPD, CZ) obsahuje i obecnou úpravu ručení smluvního, byť vázaného na vrchnostenský akt správce daně v podobě rozhodnutí o přijetí ručení. V obecných výkladech je zde vycházeno z úpravy občanskoprávní. V porobnostech odkazují na svůj článek.²⁰⁹

Ručení je právní vztah mezi věřitelem a ručitelem, jehož předmětem je závazek ručitele uspokojit pohledávku věřitele, jestliže ji nesplní sám dlužník. Ručitelem je tedy osoba odlišná od dlužníka. Ručení je možno vnímat i jako vztah trojstranný, resp. skladbu dvou jinak autonomních dvoustranných vztahů, a to vztahu mezi ručitelem a věřitelem a ručitelem a dlužníkem. Jeho funkce je tedy zajišťovací a uhrazovací. Zajišťovací funkce ručení působí již samotným faktem své existence, tedy že je sjednáno zajištění. Uhrazovací funkce ručení zabezpečuje uspokojení pohledávky věřitele v případě, že ji nesplní dlužník.

Ručení je akcesorický vztah, tedy takový vztah, který přistupuje k hlavnímu vztahu mezi dlužníkem a věřitelem a sdílí zásadně jeho osud. Základním právem věřitele je požadovat na ručiteli plnění, nesplní-li je dlužník, ačkoliv byl k tomu věřitelem písemně vyzván. Důvody, pro které dlužník neplnil, nejsou přitom rozhodné. Ručitel může uplatnit vůči věřiteli všechny námitky, které by měl proti věřiteli dlužník. Povinnost ručitele k plnění je subsidiární. Ručitele lze tedy označit za tzv. náhradního dlužníka. Ručení se může vztahovat na plnění ve stejném rozsahu, v jakém je zavázán dlužník, případně v rozsahu menším, to vyplývá z akcesorické povahy ručení. Je zásadně časově neomezené, oproti zajištění v podobě zástavního práva, kde se věřitel může uspokojit jen ze zástavy, může dosáhnout uspokojení z celého majetku ručitele. Ručitelský závazek se neváže k osobě dlužníka, nýbrž k pohledávce věřitele, a proto nezaniká smrtí dlužníka.

²⁰⁷Ustanovení § 546 až 550 a v obch. zák., ustanovení § 303 až 312.

²⁰⁸ Např. ustanovení § 56, 86, 87, 93, 95, 106, 222, 658, 678 ObchZ.

²⁰⁹ Lodek J. Daně a Finance 12/2010, s. 3 a násl.

Zánik závazku ručitele je spojen nejpozději se zánikem pohledávky samotné, která je ručením zajištěna. Předtím zanikne splněním ručitelem nebo dlužníkem, což vyplývá z akcesorické povahy ručení. Ručiteli, který splnil svůj závazek, náleží následně právo požadovat po dlužníkovi náhradu za plnění poskytnuté věřiteli, tzv. subrogační regres.²¹⁰ Některé zvláštní zákony obsahují vlastní úpravu ručení, mezi nimi i nový DŘ. Odchylyky obsažené zejména ve veřejnoprávních předpisech odrážejí sice specifika charakteristická pro danou úpravu, nejsou však komplexní, proto při výkladu je třeba vycházet z propracované teorie a judikatury soukromého práva, což ostatně odpovídá principu jednoty a bezrozpornosti právního řádu. DŘ se tedy i v oblasti ručení uplatní jako obecná a podpůrná úprava v případech, kdy jiný zákon neupravuje správu daní jinak.²¹¹ Zvláštní zákony týkající se daní obsahují některá odchylná pravidla hmotněprávní i procesní. DŘ obsahuje úpravu zákonného ručení a nově též úpravu kvazismluvního ručení podobně jako zákon o spotřebních daních a CZ. Zkladní atributy ručení (obligačně-právního vztahu) musí být zachovány vždy, bez ohledu na využití institutu ručení v soukromoprávní či veřejnoprávní oblasti, celně-právní vztahy nevyjímaje.

Na tomto místě poukazují na to, že ručení plní úlohu všeobecného institutu občanského práva, který je založen na uplatnění soukromé autonomie vůle. Ručení jako jedno ze zajišťovacích instrumentů, plní vedle hlavního právního vztahu funkci zajišťovací a uhrazovací. Je všeobecně známo, že procesní postavení ručitele upraveného veřejnoprávní metodou regulace patřilo v poslední době k jedné z velice problémových oblastí správy daní²¹². Otázka existence ručení jako komplexního pojetí určité formy předvídaného institutu ručení, je konstituována právní úpravou v jednotlivých daňových zákonech.²¹³ Ze zákonné úpravy se tak určují podmínky, za kterých je povinen nedoplatek kromě dlužníka uhradit zákonný ručitel, kterému vzniká povinnost ručení ze zákona. V daňovém řízení má institut zákonného ručení podpůrnou funkci. Ručitel akcesoricky ručí za daňový dluh daňového subjektu, přičemž ručení je závislé na existenci hlavního závazku daňového subjektu vůči správci daně.

²¹⁰ Srov. ustanovení § 550 ObčZ.

²¹¹ Srov. ustanovení § 4 DŘ.

²¹² Srov. nálezy pléna ÚS ze dne 29. ledna 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, č. 291/2008, bod 50.

²¹³ Např. zákon ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací, popř. daně z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, dále ZoSPD, kde je mj. specificky upraven i postup při vyžadování úhrady daně po ručiteli (srov. ustanovení § 21 a 21a).

Obdobně je úprava institutu ručení v celních předpisech předvídána jako jedna z forem zákonem předvídaného zajištění celního dluhu, kterým může být zajištěna příslušná částka celního dluhu ze zajištěné operace dlužníka.²¹⁴ S každým z těchto výše uvedených institutů, zákonem předvídaného ručení, je nutné zacházet odlišně. Na tomto místě si pokládám otázku od jakého počátku (okamžiku) plyne tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření splnění zajištěného a splatného nedoplatku celního dluhu nebo daňové povinnosti vůči ručiteli, resp. od kdy do kdy a jakým způsobem se tato lhůta vůči ručiteli rozbíhá, přetrhává či staví s ohledem na řízení vedené s primárním dlužníkem. V této souvislosti vycházím z obecné premisy, že příslušné clo a daně lze pravomocně vyměřit (a to i dodatečně) ve tříleté subjektivní a desetileté objektivní lhůtě. V rámci této předestřené právní otázky se stalo impulsem rozhodnutí rozšířeného senátu NSS²¹⁵, které se nastolenou otázkou částečně zabývalo ve výroku, jenž vyslovil právní názor, že: *“Platební výměr vydaný podle § 260l odst. 1 celního zákona vůči celnímu ručiteli má stejnou právní povahu a účinky jako rozhodnutí vydané ve vyměřovacím řízení vůči celnímu dlužníkovi. Proto rozhodnutí adresované ručiteli mu musí být doručeno v propadné lhůtě tří let od konce roku, v němž celní dluh vznikl (§ 268 odst. 2 celního zákona)”*. Obdobně i NSS²¹⁶ ve svém rozsudku učinil závěry, které se vztahovaly k ručení v celním právu a užil při posouzení ručení pravidel podle zákona o správě daní a poplatků. Tento soud dospěl k závěru: že „výzva, kterou správce daně ve smyslu ustanovení § 57a ZSDP vyzývá ručitele k úhradě daňového nedoplatku za primárního dlužníka, musí být ručiteli doručena a nabýt právní moci rovněž v propadné lhůtě tří let od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání.“²¹⁷ V souvislosti s předchozím obsahem, bylo podstatou v projednávané věci, zda je daň i vůči ručiteli vyměřena již dnem právní moci vyměření daně vůči původnímu dlužníkovi anebo zda je vyměřena až právní mocí rozhodnutí o odvolání proti výzvě, aby ručitel zaplatil daňový nedoplatek. Tuto otázkou nastolil především NSS.²¹⁸ Rovněž v minulosti judikatury NSS nebyla jednotně řešena otázka, zda má být vůči celnímu ručiteli vedeno samostatné vyměřovací řízení.

²¹⁴ Srov. čl. 189 a násl., Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění Nařízení Evropského Parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. dubna 2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství (Modernizovaný celní kodex), dále jen „celní kodex“ a ustanovení § 256 a násl. zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „účinný celní zákon“).

²¹⁵ Sp. zn. 9 Afs 58/2007, dostupný na www.nssoud.cz.

²¹⁶ Sp. zn. 1 Afs 52/2008.

²¹⁷ Srov. ustanovení § 22 zákona 357/1992 Sb., resp. ustanovení § 47 ZSDP.

²¹⁸ Č.j. 2 Afs 1/2009-54, ze dne 29.5.2009, dostupný na www.nssoud.cz.

Existoval i názor, že vůči ručiteli, samostatné vyměřovací řízení vedeno není.²¹⁹ V tomto výkladu, se pak v případě ručitele neuplatňovala prekluzivní lhůta pro vyměření, ale promlčecí lhůta pro vymáhání²²⁰. Jak však konstatoval, s odvoláním na judikaturu ÚS, rozšířený senát NSS²²¹, princip jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu vyžaduje, aby stejný právní institut, který je vlastní více právním odvětvím, byl pokud možno koncipován a vykládán shodně. Podle názoru rozšířeného senátu v této věci je ručení obecným institutem právního řádu. Ustálená judikatura NSS i ÚS tak vyslovila jednoznačný právní názor, že samostatné prohlášení ručitele v záruční listině nemá povahu rozhodnutí, stejně tak nemá povahu rozhodnutí vůči ručiteli rozhodnutí vydané vůči dlužníkovi. Má-li být ručiteli vyměřena zajištěná částka povinné platby, pak se tak musí stát jediné v samostatném řízení vedeném vůči ručiteli, završené adresným rozhodnutím vůči němu.

Na tomto místě uvádím, že rozšířený senát NSS aplikací počátkem (okamžikem) plynutí tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření od vzniku celního dluhu i vůči ručiteli vyvolal řadu právních otázek k zamyšlení, které zasáhly do samé podstaty tradičního institutu, jakým bezesporu ručení je. S přihlédnutím k předchozímu se tímto nabízí quaestio iuris, zda předchozí výrok rozšířeného senátu NSS je materiálně správný, co do určení počátku plynutí (okamžiku) tříleté prekluzivní lhůty vůči ručiteli a co do jejího stavení či přetrhávání, při vzniku nedoplatku dlužníka a jeho splatnosti (jež se nachází v rovině nalézací, tedy v rovině pro vyměření). Z mého pohledu je dvěma subjektům (dlužníkovi i ručiteli) vyměřována jedna veřejnoprávní povinnost, byť z různého právního postavení – v případě dlužníka povinnost uhradit celní dluh nebo příslušnou daň, v případě ručitele splnit zajištěnou částku celního dluhu či daňovou povinnost za dlužníka, jestliže dlužník nesplní – správní orgány musí vyměřit tuto povinnost v tříleté (resp. desetileté) propadné lhůtě. Z ustálené judikatury vyplývá požadavek pravomocného vyměření povinnosti ručitele splnit celní dluh či daňovou povinnost za dlužníka ve stejné lhůtě, jako je lhůta určená k pravomocnému vyměření celního dluhu dlužníkovi²²². Z dané premisy odůvodněné akcesoritou a subsidiaritou ručení vyplývá, že rozměr identické (jediné) tříleté (resp. desetileté) lhůty pro vyměření je u obou (dlužníka i ručitele) shodný.

²¹⁹ Rozsudek sp. zn. 5 Afs 51/2004-57, ze dne 28.4.2005, dostupný na www.nssoud.cz.

²²⁰ Rozsudek NSS spis. zn. 9Afs 58/2007-109 dostupný na www.nssoud.cz.

²²¹ Rozsudek NSS ze dne 26.10.2005, č.j. 1 Afs 86/2004 – 54, č. 792/2006 Sb., dostupný na www.nssoud.cz.

²²² Srov. např. odst. 24 odůvodnění rozsudku NSS 9 Afs 58/2007-109, dostupný na www.nssoud.cz.

Před vyměřením ručiteli však musí celní orgány nejprve vyměřit dlužníkovi.²²³ Uplatnění tříleté prekluzivní lhůty vůči dlužníkovi lze vnímat jako její obecný rozměr, který je nutné aplikovat i vůči ručiteli. Však při aplikaci stejného počátku (okamžiku) jejího plynutí (zejména od vzniku celního dluhu, dále jen „celní dluh nebo nedoplatek“) i pro ručitele, může nepřímě docházet ke zkracování zákonných lhůt pro vyměření dlužníkovi, neboť věřitel je povinován, dříve než objektivně zjistí zákonem předvídané jednání dlužníka mající za následek vznik celního dluhu (tj. povinnost správního orgánu řádně zjistit skutkový stav), činit zákonem nepředvídané úkony vůči ručiteli, a to v nalézací rovině, které by měly za následek přetržení tříleté propadné lhůty z hlediska informování ručitele a tím zachování i jeho existence. V případě námitky promlčení/prekluze uplatněné ručitelem před správním orgánem nebo soudem, lze tříletou prekluzivní lhůtu vnímat, jako předběžnou otázku pro řízení s dlužníkem.

V rámci obchodně závazkových právních vztahů mám za to, že by bylo na tomto místě vhodné zmínit institut ručení podle ustanovení § 303 ObchZ, jelikož ručení je v plném rozsahu upraveno § 303 až 312 ObchZ. Vzhledem k povaze uvedeného ustanovení je závazek ručitele ve vztahu k závazku dlužníka v této právní úpravě závazkem akcesorickým. Jedním z výrazů této akcesority je sdílení společného osudu závazku ručitele se závazkem dlužníka.

Právo věřitele se vůči ručiteli nepromlčí před promlčením práva vůči dlužníkovi. Z dikce ustanovení § 310 ObchZ jednoznačně vyplývá, že promlčení práva věřitele vůči ručiteli lze konstatovat jen za situace, kdy je nadevší pochybnost zjištěno promlčení práva věřitele vůči dlužníkovi²²⁴. Z hlediska porovnání institutů ručení podle pravidel ObchZ a celních předpisů, mám za to, že závazek ručitele a dlužníka, z hlediska akcesority je v obou předpisech shodný. Proto právo věřitele (správního orgánu) vyměřit ručiteli v tříleté prekluzivní lhůtě nemůže zaniknout dříve, než je objektivně konstatováno, že došlo k zániku práva vyměřit vůči dlužníku.

Jak již bylo úvodem předestřeno, že institut ručení je v celních předpisech konstituován formou zajištěním celního dluhu, kterou může být zajištěna příslušná částka celního dluhu ze zajištěné operace dlužníka. Zajištěním celního dluhu se tak rozumí zajištění cla a daní při dovozu zboží.

²²³ Srov. např. rozsudek NSS 5 A 99/2001 (Sbírka rozh. Nejvyššího správního soudu, svazek 9, ročník 2004, str. 782, v ASPI JUD30408CZ).

²²⁴ Podle rozsudku Nejvyššího soudu 33 Cdo 3445/2008 uveřejněno ASPI LB803.

Pokud celní orgány v souladu s celními předpisy vyžadují poskytnutí celní jistoty k zajištění úhrady celního dluhu, musí ji poskytnout dlužník nebo osoba, která se jím mohla stát.²²⁵ Zajištění celního dluhu může být podle čl. 193 CC ve spojení s ustanovením § 256 odst. 1 CZ učiněno složením jistoty, ručením, resp. zástavním právem. Podle čl. 195 CC se ručitel písemně zaváže, že společně a nerozdílně s dlužníkem splní zaručenou výši celního dluhu při jeho splatnosti. Ručení individuální zárukou s použitím záruční listiny se poskytuje v rozsahu stanoveném záruční listinou, jejíž formu, obsah a náležitosti stanoví prováděcí předpis. Podle ustanovení § 260 účinného CZ ručitelem může být pouze třetí osoba se sídlem nebo trvalým pobytem v ES rozdílná od dlužníka, které být ručitelem povolil příslušný celní úřad na žádost dlužníka nebo osoby, která by se dlužníkem mohla stát, má-li být poskytnuta individuální záruka s použitím záruční listiny.²²⁶

V celně-právních vztazích (resp. při vedení řízení vůči ručiteli) je ručení bezesporu závislé na existenci hlavního závazku, tj. celněprávního vztahu mezi celními orgány a dlužníkem, jehož obsahem je oprávnění celních orgánů (při splnění zákonem předvídaných skutečností) vyměřit dlužníkovi celní dluh a povinnost dlužníka ve stanovené lhůtě vyměřený celní dluh uhradit. U ručitele se jedná o vznik povinnosti („latentní“) ze zajištěné operace, které poskytl dlužníkovi a právo celních orgánů vyměřit ručiteli ve tříleté prekluzivní lhůtě, pokud dlužník ve stanovené lhůtě splatnosti, a to ani v náhradní lhůtě splatnosti, vyměřený nedoplatek celního dluhu neuhradil.

Základní atribut ručení se projevuje v tom, že povinnost ručitele splnit zajištěnou peněžní částku nastupuje až poté, co byl dlužník věřitelem marně ke splnění dluhu vyzván, čímž se projevuje subdiarita a akcesorita ručení. V tomto směru jde o právní skutečnost, že ručitel je povinen tedy splnit zajištěnou peněžní částku teprve tehdy, jestliže dlužník věřiteli po výzvě a splatnosti nesplnil. Vzhledem k výše uvedenému a obecným principům institutu ručení je ručitel osobou rozdílnou od osoby dlužníka, přičemž je povinen plnit věřiteli až po marném uplynutí lhůty splatnosti určené pro plnění dlužníka. Z pohledu věřitele je tedy ručitel až sekundárním dlužníkem.²²⁷

²²⁵ Čl. 189 CC.

²²⁶ Ustanovení § 260 odst. 1 písm. c) CZ.

²²⁷ Pokud by se ručitel zavázal, že uspokojí pohledávku věřitele bez ohledu na to, zda bude dlužník vyzván k plnění, šlo by o přistoupení k závazku (ustanovení § 533 ObčZ). Stal by se tak dalším primárním dlužníkem vedle původního dlužníka.

Bez písemné výzvy doručené dlužníkovi není ručitel povinen věřiteli plnit, stejně jako v případě, že se právo věřitele již promlčelo. V konsekvencích pozitivně právních předpisů celních a obecně daňových nemá ručitel postavení plátce, poplatníka či dlužníka²²⁸, proto bez přiměřeného výkladu, vycházejícího ze základních atributů ručení, nelze pro vyměření zajištěné částky ručiteli aplikovat lhůtu určenou pro vyměření dlužníkovi, neboť minimálně počátek jejího plynutí je pevně a nerozlučně svázán s atributy akcesority a subsidiarity ručení.

Zákonná, obecná definice plátce a poplatníka je obsažena v ustanovení § 6 odst. 2 ZSDP. Poplatníkem se rozumí osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Zákonná, obecná definice plátce je obsažena v ustanovení § 6 odst. 3 ZSDP. Plátcem se rozumí osoba, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům. Zákonná, obecná definice dlužníka je obsažena v ustanovení § 57 odst. 1 ZSDP. Dlužníkem je každý, kdo je podle zvláštního zákona povinen platit daň nebo vybranou a sraženou daň odvádět.

Při zachování bezrozpornosti právního řádu, užitím metody srovnání institutů „daňového“ poplatníka, plátce a dlužníka (s přihlédnutím k čl. 203 CC, ZDPH a ZoSPD, v souvislosti s dovozem zboží, pak lze dospět k závěru, že dlužníkem pro účely celně-právního vztahu je subjekt, jehož úkon (dovoz zboží) je v případě vzniku celního dluhu (odnětím dovezeného zboží celnímu dohledu) podroben „zdanění“ v podobě povinnosti uhradit za odňaté zboží celní dluh (včetně daní).

Ručitel neuskutečňuje dovoz zboží podléhajícímu clu. Ručitel není dlužníkem ve smyslu čl. 203 a násl. CC, a to ani ve smyslu ustanovení 6 odst. 2 a 3 a § 57 odst. 1 ZSDP, neboť není povinen platit celní dluh za jinou osobu (dlužníka), celní dluh od dlužníka nevybral, ani u dlužníka neprovedl srážky na úhradu celního dluhu.²²⁹ Obecně k povaze ručení, jako základního atributu prolínajícího se celým právním řádem. Pokud je institut ručení využíván v celně-právních vztazích, pak nejbližší paralelou mimo samotný celní zákon je úprava ručení podle ustanovení § 57a ZSDP. Podle uvedeného ustanovení správce daně je oprávněn ručitele vyzvat pouze tehdy, nebyl-li nedoplatek uhrazen daňovým dlužníkem, ačkoliv byl daňový dlužník o jeho úhradu bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání, pokud nebylo zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné.

²²⁸ Z hlediska právní úpravy DŘ, je daňovým subjektem osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce.

²²⁹ Pro řízení podle celních předpisů, tj. i pro vyměření celních dluhů dlužníkovi nebo zajištěné částky ručiteli, bylo v období od 1.7.1997 do 30.6.2002, vyloučeno užití ustanovení § 6 a § 57 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a to výslovně ustanovením § 320 písm. b) CZ.

K výzvě správce daně připojí rozhodnutí o stanovení daně dlužníka k úhradě, jehož nedoplatku je ručitel vyzván. Proti této výzvě se může ručitel odvolat a v čas podané odvolání má odkladný účinek.²³⁰ Výzva jako institut aktivace ručení byla řešena v rámci Nálezu ÚS.²³¹ Ručitelova povinnost splnit dluh za dlužníka – čemuž svědčí samotná podstata ručení, se aktualizuje teprve tehdy, když sám dlužník svůj dluh včas a řádně nesplní, přičemž až výzvou určenou ručiteli se tento dozvídá o tom, že dlužník, za jehož splnění povinnosti clo zaplatit převzal ručení, svůj dluh v konkrétní výši nesplnil. Teprve touto výzvou je ručiteli ukládána povinnost k zaplacení nedoplatku ve stanovené lhůtě, v konkrétní výši za dlužníka, který jej sám v zaručené lhůtě nezaplatil. Teprve tuto výzvu, a to přes její označení, je tak možno považovat za rozhodnutí vydané ve smyslu ustanovení § 32 odst. 1 ZSDP, která se tak stává v poměru k ručiteli při vymáhání exekucním titulem, a již z toho důvodu je třeba ji hodnotit jako rozhodnutí materiální povahy.

Úprava institutu „celního“ a „daňového“ ručení pak v základních attributech pro vymezení vzájemných práv a povinností vychází z právní úpravy soukromého práva, zejména z ustanovení § 546 a násl. ObčZ. Ručení vzniká písemným prohlášením, jímž ručitel bere na sebe vůči věřiteli (časově omezenou či neomezenou) povinnost, že pohledávku uspokojí, jestliže ji neuspokojí dlužník. Ručitelova povinnost splnit dluh namísto dlužníka je podmíněna tím, že dlužník, ačkoli byl věřitelem písemně vyzván k plnění splatného dluhu, v přiměřené době ho nesplnil. S odkazem na výše uvedené mám za to, že počátek (okamžik) plynutí tříleté prekluzivní lhůty, ať již ze ZSDP či CC, pro vyměření ručiteli, musí být dovozeno cestou ústavně konformního výkladu per analogiam iuris, tedy podle obecných právních zásad institutu ručení.²³² Podle pravidel ObčZ k promlčení práva věřitele požadovat plnění za dlužníka po ručiteli dojde s odkazem na ustanovení § 101 a § 102 ObčZ po třech letech ode dne, kdy právo mohlo být vykonáno (uplatněno, objektivně posuzováno) poprvé.

Tímto dnem je zásadně den, kdy věřitel mohl nejdříve ručitele ke splnění vyzvat, přičemž tomuto dni však musela předcházet splatnost závazku dlužníka, výzva věřitele vůči dlužníkovi ke splnění závazku a nesplnění závazku dlužníkem – jinými slovy, muselo nejprve dojít k naplnění základních prvků institutu ručení – muselo dojít ke splnění odkládacích podmínek při uplatnění subsidiarity a akcesority ručení.²³³

²³⁰ Ohledně výzvy bylo přijato stanovisko uveřejněné v rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 28/2005 ze dne 29.1.2004 uveřejněno na www.nssoud.cz.

²³¹ Sp. zn. I. ÚS 448/2000 ze dne 19.3.2002, IN 34/25 SbNU 269 dostupný na www.nalus.usoud.cz.

²³² Srov. odst. 27 odůvodnění rozsudku NSS 9 Afs 58/2007-109 dostupný na www.nssoud.cz.

²³³ Srov. ustanovení § 36 a §548 ObčZ.

Ručitel ručí akcesoricky a subsidiárně za dluh dlužníka. Při splnění právními předpisy předvídaných podmínek tak dochází ke vzniku závazkového právního vztahu mezi věřitelem (celním orgánem) a ručitelem dlužníka, jehož obsahem je povinnost ručitele splnit závazek (ze zajištěné operace) dlužníka, jestliže dlužník ve stanovené lhůtě (vyměřený celní) dluh nesplní. Z pohledu přiměřeného užití ustanovení § 36 ObčZ z hlediska soukromého práva jsou odkládací podmínky aplikovatelné i na právní vztahy založené objektivním veřejným právem.

Na tomto místě uvádím, že totéž obdobně platí i pro specifické podmínky, jimiž veřejnoprávní předpis podmiňuje aktivaci ručení, ty jsou totiž do značné míry nezávislé na činnosti správního orgánu jako věřitele. Takovou povahu mají podmínky aktivace ručení v ustanovení § 260l CZ, jejichž splnění závisí na celé řadě vnějších okolností, které nejsou plně v dispozici správního orgánu. Hlavním kritériem v rámci veřejnoprávních předpisů je tedy existence nedoplatku celního dluhu a jeho splatnost, které musí být z hlediska principu proporcionality závazků ručitele na straně jedné a oprávnění věřitele na straně druhé posuzovány ve vztahu k počátku (okamžiku) plynutí tříleté prekluzivní lhůty vůči ručiteli, obdobně jako dle obecných pravidel o promlčení ve vztahu k institutu ručení uvedených v ObčZ, zejména s přihlédnutím k ustanovení § 101 ObčZ.

Z hlediska metody srovnání, tak ručiteli nemůže tříletá prekluzivní lhůta plynout ode dne vzniku celního dluhu, ale musí být posuzována až od splatnosti vydaného a doručeného rozhodnutí - PV. Splatnost je právní skutečnost, kdy právo věřitele mohlo být objektivně vykonáno poprvé - která rozbíhá prekluzivní lhůtu, je to jiná právní skutečnost než vznik celního dluhu. Celní dluh lze vnímat jako okamžik, který je formalizovaným způsobem vtělen do vydaného rozhodnutí celních orgánů. Jakmile v nezbytně nutné době dlužník závazek nesplní, nastupuje povinnost ručitele bez ohledu na to, zda dlužník odpírá vůbec plnit, splnění jen odkládá nebo na výzvu vůbec nereagoval, a věřitel může požadovat plnění přímo na ručiteli a podat proti němu žalobu, aniž by zároveň žaloval dlužníka. Proto zaktivování oprávnění celních orgánů obrátit se na ručitele nemůže být spojováno s počátkem běhu prekluzivní lhůty dlužníka, kdy z povahy věci, žádná z odkládacích podmínek, nemůže být splněna²³⁴. Z pohledu přiměřeného užití citovaného ustanovení o odkládacích podmínkách upravené z hlediska soukromého práva, jsou odkládací podmínky aplikovatelné i na právní vztahy založené objektivním veřejným právem.

²³⁴ K okamžiku zaktivování závazku ručitele se obdobně vyjádřil NSS v rozsudku sp. zn. 1 Afs 25/2005-62 v bodě V./b, odst. 12, dostupný na www.nssoud.cz.

Na tomto místě uvádím, že totéž obdobně platí i pro specifické podmínky, jimiž veřejnoprávní předpis podmiňuje aktivaci ručení. Ty jsou totiž do značné míry nezávislé na činnosti věřitele. Takovou povahu mají podmínky aktivace ručení v ustanovení § 260l CZ, jejichž splnění závisí na celé řadě vnějších okolností, které nejsou plně v dispozici správního orgánu. V tomto směru dodávám, že dlužníkovi musí být vyměřeno v tříleté propadné lhůtě pravomocně. Nicméně oprávnění celních orgánů obrátit se na ručitele není konstituováno v souvislosti s právní mocí rozhodnutí o vyměření dlužníkovi, neboť prvoinstanční rozhodnutí (platební výměr) je předběžně vykonatelné, odvolání nemá odkladný účinek, splatnost nastává v době pro podání odvolání.

Celní orgány se během lhůty pro podání odvolání dlužníka, po splatnosti a při neúspěšném vymáhání mohou již zákonně obrátit na ručitele, byť na sebe berou riziko, že sice vydají rozhodnutí o povinnosti ručitele splnit celní dluh za dlužníka, ale posléze přijdou o základní předpoklad pro rozhodnutí vůči ručiteli – titul vůči dlužníkovi, např. tím, že odvolací orgán platební výměr na dlužníka zruší. Z hlediska posuzování účelu a smyslu užití ustanovení § 260l celního zákona v rámci celních předpisů, je zejména doručení (vyměření ručiteli) platebního výměru (rozhodnutí), vázáno na splnění implicitně zákonem předvídaných podmínek, a to až do vydání konstitutivního rozhodnutí – platebního výměru²³⁵ na dlužníka, které společně s existencí nedoplatku a lhůtou splatnosti zakládající právo věřitele se obrátit na ručitele. Jinými slovy ustanovení § 260l CZ stanovuje řadu podmínek („odkládacích“), které musí být splněny ještě před tím, než dojde k vyměření splnění povinnosti celního dluhu (částky cla a daní ze zajištěné operace poskytnuté dlužníkovi) ručitelem – celní orgány ex lege musí splnit řadu podmínek.

Nejsou-li podmínky splněny, nemůže dojít k vyměření ručiteli, nicméně celní orgány musí svých chováním ctít právní jistotu ručitele. Aby celní orgány mohly vyžadovat splnění celního dluhu ze zajištěné operace po ručiteli, musí dojít ke vzniku celního dluhu, jeho výpočtu, určení dlužníka, zaúčtování a sdělení dlužníkovi (k pravomocnému vyměření dlužníkovi ve tříleté prekluzivní lhůtě), nesplnění povinnosti dlužníkem ve lhůtě splatnosti a k neúspěšnému vymáhání po dlužníkovi. Subsidiarita ručení tedy vyjadřuje oprávnění věřitele uspokojit se z ručitelského závazku, teprve tehdy, když dlužník neplní svůj dluh, tzn. je striktně dáno pořadí, v němž se věřitel musí nejprve obrátit na dlužníka a teprve v případě neukojení se je oprávněn se obrátit na ručitele (ručitel je až tzv. „spícím sekundárním, nikoliv však primárním dlužníkem“).

²³⁵ Obdobně jako v institutu podmínek předvídaných ustanovením § 36 ObčZ.

S přihlédnutím k předchozímu odstavci, je nutné zkonstatovat, že pokud dlužník ve lhůtě splatnosti dlužnou částku cla a daní nezaplatí na účet celního úřadu, celní úřad doručí rozhodnutí - výzvu k zaplacení splatného nedoplatku v náhradní lhůtě. Pokud, ani po této výzvě dlužník vyměřenou částku cla a daní ve stanovené náhradní lhůtě nezaplatí, celní úřad zahájí exekuci vydáním výzvy podle příslušného ustanovení zákona o správě daní a poplatků, kdy vyzve dlužníka k zaplacení splatného nedoplatku v náhradní lhůtě a zároveň jej poučí, že po uplynutí této lhůty k zaplacení bude přikročeno bez dalšího k vymáhání daňového nedoplatku (např. zjišťováním majetkových poměrů dlužníka, stavů jeho bankovních účtů a exekucí).

V obecné rovině však pro splnění „odkládacích podmínek“ není v právních předpisech stanovena žádná lhůta, nicméně celní orgány vzhledem k právní jistotě ručitele, nejsou oprávněny splnit veškeré odkládací podmínky např. po 20 letech od vyměření dlužníkovi. S ohledem na právní jistotu ručitele musí (resp. muselo) dojít ke splnění odkládacích podmínek v časově ohraničeném, objektivně zdůvodnitelném rámci. Z uvedeného vyplývá, že ke splnění části odkládacích podmínek musí dojít ve lhůtě určené pro vyměření dlužníkovi a ke splnění zbývajících částí odkládacích podmínek musí dojít ve lhůtě určené pro vyměření ručiteli. Vzhledem k subsidiární povaze ručení zdůrazňují:

- a) shodnou délku tříleté prekluzivní lhůty (max. desetileté), jejíž počátek (okamžik) pro vyměření dlužníkovi i ručiteli je stejný, u které však může dojít k přetržení a rozběhu nové tříleté lhůty v důsledku kvalifikovaných úkonů směřujících k vyměření celního dluhu mající vliv i na ručitele, nebo
- b) rozdílný počátek (okamžik) plynutí tříleté prekluzivní lhůty pro dlužníka a pro ručitele.

Na tomto místě zároveň doplňuji, že od zahájení řízení s dlužníkem až do splnění všech odkládacích podmínek podmiňujících vyměření povinnost ručitele splnit celní dluh za dlužníka, proto celní orgány nejsou ex lege povinny o provedených úkonech směřujících k vyměření celního dluhu dlužníkovi „zpravit“ ručitele. Povinnost celních orgánů informovat ručitele o nesplnění celního dluhu dlužníkem, nebo o jednotlivých krocích k vymožení dlužních částek nevyplývá ani ze ZSDP, ZoSD, ani z celních předpisů, vyjma tranzitu.²³⁶

²³⁶ Viz čl. 450c nařízení Komise (EHS) č. 2454/1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává CC.

Absence informací vůči ručiteli, proto nemůže způsobit zánik ručitelského závazku. Skutečnost, že ručitel by nebyl informován, nezakládá porušení jeho ústavních práv. Z akcesority a subsidiarity ručení naopak vyplývá, že úkony směřující k vyměření dlužníkovi jsou plněním odkládacích podmínek podmiňujících vyměření ručiteli, proto si lze racionálně představit, že provedené úkony vůči dlužníku jsou samy o sobě úkony směřující k vyměření povinnosti ručitele ke splnění zajištěné částky celního dluhu za dlužníka a mají tu vlastnost způsobit přetržení propadné lhůty určené pro vyměření ručiteli, bez ohledu na skutečnost, že ručitel prozatím o těchto úkonech nemusí vůbec vědět.

Požadavek „zpravení“ o kvalifikovaném úkonu, způsobilém přetřhnout propadnou lhůtu, se nepochybně uplatní v případě vyměřovacího řízení vůči dlužníkovi. Kvalifikované úkony směřující k vyměření dlužníkovi (např. dokazování) jsou primárním předpokladem pro vyměření vůči ručiteli. V době, kdy celní orgány vedou vyměřovací řízení s dlužníkem, tj. před vydáním platebního výměru dlužníkovi, nejsou ještě vůbec oprávněny se jakkoliv obracet na ručitele, neboť nemají postaveno na jisto, že došlo vůbec (a kdy) k právní skutečnosti odůvodňující vyměření, natož kdo je dlužníkem, resp., že vůbec bude vyměřeno dlužníkovi²³⁷. Veřejnoprávní předpisy, však nestanovují povinnost celních orgánů zpravit ručitele o skutečnosti, že vedou vyměřovací řízení s dlužníkem. Zpravení ručitele o teprve vedeném (zejména prvoinstančním) řízení s dlužníkem by bylo v rozporu s obecnou zásadou ekonomie a efektivity řízení a mohlo by se jednat o předčasné, nadměrné a nepřípustné zatěžování třetí osoby, která ve vyměřovacím řízení s dlužníkem z mého pohledu nemá prozatím žádné povinnosti, neboť ji nejsou žádné povinnosti ukládány, povinnosti nejsou založeny platebním výměrem vůči dlužníkovi.²³⁸

²³⁷ Srov. např. rozsudek NSS 5 A 99/2001 (Sbírka rozh. NSS, svazek 9, ročník 2004, str. 782, v ASPI JUD30408CZ).

²³⁸ Ručitel se o své vlastní vůli může zúčastnit vyměřovacího řízení s dlužníkem, neboť jeho postavení třetí osoby je konstituováno ustanovení § 7 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, právní předpisy obecně nestanovují povinnost celních orgánů informovat třetí osobu – ručitele o skutečnosti, že vedou řízení s dlužníkem. Nicméně vzhledem k existenci soukromoprávního vztahu mezi dlužníkem a ručitelem poskytnutím bankovní záruky žalobcem dlužníkovi v rámci poskytovaných služeb, jehož existence je podmínkou pro žádost o povolení zajistit celní dluh a s odkazem na obecnou zásadu „vigilantibus iura scripta sunt“ je plně na vůli ručitele, zda se bude zajímat o to, zda globální záruku dlužník využil pro zajištění celní operace, jak celní operace proběhla, zda z ní dlužník uhradil celní dluh nebo ještě trvá riziko, že ke splnění povinnosti uhradit celní dluh bude vyzván ručitel celními orgány.

V souvislosti s položenou otázkou v rámci učiněných závěrů NSS²³⁹ není s ručitelem doposud ještě zahájeno řízení či učiněny právní úkony příslušných orgánů směřující k vyměření. Podle názoru NSS jsou provedené úkony ve vyměřovacím řízení, sto vyvolat přetržení pouze a jen vůči dlužníkovi. Pokud mají celní orgány řízení s ručitelem zahájit a to jen z důvodu jeho zachování, musely by zahájit jakési quazi vyměřovací řízení z hlediska pouhého informování, které by mělo za následek přetrhávání tříleté prekluzivní lhůty i vůči ručiteli.

Jsem si vědom postavení ručitele z hlediska třetí osoby uvedené v ustanovení § 7 ZSDP, a dovedu si představit i účast ručitele v řízení s dlužníkem (např. z důvodu jeho lepší pozice hájit své zájmy, z důvodu informovanosti správcem daně o tom, že v budoucnu bude určen potencionální dlužník, že bude stanoven nedoplatek a jeho splatnost, který zakládá případnou povinnost ručitele splnit zajištěnou částku za dlužníka, pokud dlužník ve lhůtě splatnosti nezaplatí.

Mám však za to, že tyto okolnosti nemají vliv na počátek běhu vyměřovací tříleté lhůty vůči ručiteli, jelikož mu nejsou zakládány žádné povinnosti. Ručitel jako třetí osoba vstupuje do cizího řízení, tudíž podle mého názoru, mu nemůže od stejného počátku (okamžiku), jako dlužníku, plynout tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření. S důrazem, že nelze vyloučit složitost dokazování s dlužníkem ke konkrétní daňové povinnosti, by správní orgán musel několikrát ryze formální úkon zopakovat i vůči ručiteli a to jen proto, aby zachoval jeho existenci.

Hledáním racionálního zdůvodnění i pro zopakování úkonů směřujících v samostatném řízení vůči ručiteli pro účely přetržení tříleté propadlé lhůty a zachování existence ručitele, jsem nenašel oporu v právních předpisech. Podle mého názoru, má-li mít úkon správního orgánu zákonem sledované účinky i vůči ručiteli (úkony směřující k vyměření schopné vyvolat přetržení), musí mimo jiné splňovat podmínku dostatečné určitosti a obsahové nerozpornosti. Lze tedy dovodit, že se musí jednat o úkony faktické, neplynoucí z liknavého postupu správních orgánů a svojí procesní logikou a návazností na případné předchozí úkony směřující k vyměření daně.

²³⁹ Podle rozsudku NSS 9 Afs 58/2007-109 a podle Usnesení rozšířeného senátu NSS 9 Afs 58/2007-96, uveřejněno na www.nssoud.cz.

Vzhledem k charakteru právních úkonů mající za následek přetržení tříleté propadné lhůty vůči dlužníkovi²⁴⁰, by muselo jít o jiné zákonem předvídané úkony z hlediska jejich formy a obsahu, ne však ryze formálních, které by jen stěží mohly přetrhnout tříletou prekluzivní lhůtu i ručiteli. Jen takové úkony přeruší běh prekluzivní lhůty a mají za následek běh nové lhůty. Za „směřující“ k vyměření daně je tedy třeba považovat takový úkon, jehož účelem je učinit určitý dílčí procesní krok na cestě k cíli, kterým je vyměření celního dluhu.

Tudíž kvalifikované úkony směřující k vyměření dlužníkovi (např. dokazování) jsou primárním předpokladem pro vyměření vůči ručiteli, neboť:

- mají schopnost přetrhnout plynutí propadné lhůty pro uplatnění práv z hlavního závazku
- jsou plněním odkládacích podmínek pro vyměření povinnosti splnit splatný nedoplatek celního dluhu dlužníka ručitelem.

Na tomto místě ještě dodávám, že přetrhávání prekluzivní tříleté lhůty po účinnosti uvedeného data s aplikací právních předpisů Společenství, se tříletá prekluzivní lhůta podle celních předpisů staví podáním opravného prostředku a je plně v dispozici toho, kdo jej učinil.²⁴¹ Tudíž podle mého názoru, pokud účinky stavení vyvolá dlužník, pak tyto účinky nemají žádný vztah vůči ručiteli. Přetrhávání tříleté prekluzivní lhůty v ustanovení § 47 odst. 2 tak nadále zůstává v dispozici ZSDP, jehož některá ustanovení jsou aplikována subsidiárně v řízení před celními orgány, a to jen tam, kde to je výslovně uvedeno v ustanovení § 320 odst. 1 CZ. V konsekvencích právní úpravy institutu ručení z pohledu nového DŘ je tak předestřena právní otázka, jak bude možné posuzovat počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty vůči ručiteli podle nového daňového řádu, vzhledem k dosavadní judikatuře NSS. Běží tříletá prekluzivní lhůta vůči daňovému dlužníkovi a ručiteli samostatně, jejíž počátek běhu má být rozdílný pro oba subjekty, nebo v rámci jedné jediné tříleté prekluzivní lhůty, musí být vyměřeno (pravomocně) i ručiteli. V případě, kdy správce daně výzvou sděluje ručiteli jako třetí osobě, stanovenou daň, zahajuje zároveň s ručitelem vyměřovací řízení (mám za to, že je nutné s ručitelem zahájit řízení o vyměření splnění daňové povinnosti a poté vydat rozhodnutí dle ustanovení § 171 DŘ), na které dopadá prekluzivní tříletá lhůta pro stanovení daně uvedená v ustanovení § 148 DŘ²⁴².

²⁴⁰ Srov. např. Usnesení rozšířeného senátu NSS 7 Afs 36/2008-134, z hlediska úkonů směřujících k vyměření daně

²⁴¹ Čl. 221 odst. 3 věta druhá CC.

²⁴² Daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky.

Doručením výzvy ručiteli dochází k aktivaci jeho hmotněprávní povinnosti splnit závazek za dlužníka, ať již je tato povinnost stanovena zákonem nebo ze zajištěné operace dlužníka, za které se zavázal, mající vliv na počátek (okamžik) plynutí tříleté prekluzivní lhůty pro ručitele, však podle mého názoru rozbíhající se od jiného počátku (okamžiku) než dlužníkovi. Nový DŘ tak systematicky začlenil přenesení povinnosti na ručitele za dosud nezaplacenou daň daňovým subjektem do Hlavy V, Části třetí upravující správu daně v době, kdy již správce daně příslušnou daň stanovil, předepsal (srov. ustanovení § 171 DŘ – kopie rozhodnutí o stanovení daně musí být přílohou této výzvy). Samotné ustanovení § 171 DŘ je však koncipováno tak, že správce daně ručiteli jako sekundárnímu dlužníku v případě, že splatný nedoplatek není uhrazen dlužníkem, vůči kterému směřovalo původní rozhodnutí o stanovení daně, sdělí (předepíše) stanovenou daň, za kterou ručí způsobem a za podmínek uvedenými v ustanovení § 171 DŘ. Problematika přenesení povinnosti (povinnost ručení uložená ze zákona nebo na základě dobrovolného závazku) na ručitele uhradit splatný nedoplatek správcem daně za příslušný daňový subjekt je upravena v Hlavě V – Placení daní nového daňového řádu, Část třetí rubriky Zvláštní část o správě daní, jehož součástí je Díl 4 – Zajištění daní. Součástí Hlavy V – Placení daní nového daňového řádu je ustanovení § 160 odst. 1 DŘ pod rubrikou Lhůta pro placení daní, která obsahuje šestiletou prekluzivní lhůtu pro výběr a vymáhání splatného nedoplatku správcem daně.

V souvislosti s předchozím odstavcem, z hlediska systematiky členění DŘ lze hovořit o rovině nalézací (pro vyměření) a rovině platební (pro vymáhání). Možnost daná správci daně vést dílčí řízení v nalézací rovině je ohraničena uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně podle ustanovení § 148 DŘ, a možnost správci daně konat v rovině platební je ohraničena prekluzí práva pro placení daně (vymáhání a uhrazení daně) uvedené v ustanovení § 160 DŘ. Ve fázi nalézací je daňové řízení vztahem mezi daňovým subjektem a správcem daně. Ručitel v tomto případě nemá postavení dalšího účastníka řízení, což odpovídá zejména zásadě procesní ekonomie i zásadě přiměřenosti, neboť opačný přístup by vedl k tomu, že by se veškerá komunikace musela vést jak s daňovým subjektem, tak s ručitelem, přičemž ručitele se výsledek tohoto řízení bude přímo týkat pouze v nepatrném procentu případů (tehdy, kdy daňový subjekt nesplní svou platební povinnost). To by ve svých důsledcích vedlo k ne hospodárnému zatěžování ručitelů, kterým by tak byly zasílány písemnosti ze strany finančních úřadů, které se jich přímo netýkají.

Ručitele se tak přímo dotýká až fáze platební, a to pouze v případě, kdy nastanou podmínky uvedené v § 171 DŘ. To znamená, že při aplikaci daňově-procesních pravidel se na ručitele budou vztahovat ustanovení přiznávající práva či povinnosti daňovému subjektu pouze v rovině platební. Ručitel může též v souladu s příslušnými ustanoveními návrhu zákona zprostit správce daně povinnosti mlčenlivost. Ručitel je podle odstavce 2 citovaného ustanovení po doručení výzvy oprávněn nahlížet do spisu daňového subjektu v rozsahu, který mu poskytne dostatečné informace k tomu, aby mohl kvalifikovaně brojit proti zaslané výzvě, popřípadě aby uplatnil podnět k prominutí daně z moci úřední. Ve fázi před vydáním výzvy mu je přiznáno toliko právo informovat se u správce daně o výši nedoplatku, za který ručí.

Důvodová zpráva k návrhu nového daňového řádu vymezuje procesní postavení ručitele, ať už se jedná o ručení zákonné z titulu založeného jiným zákonem nebo ručení dobrovolné.²⁴³ Pokud je proti ručiteli uplatněno správcem daně ručení, získává obdobné procesní postavení, jako má daňový subjekt v rámci platební roviny daňového řízení a při nahlížení do spisu. Návrh však nepředpokládá, že by ručiteli bylo přiznáno právo účastnit se nalézací roviny daňového řízení, tedy fáze stanovení daně, vedle daňového subjektu. Je mu však nově přiznán účinný prostředek, jak brojit proti nezákonnostem či vadám řízení, jakož i předkládat nové důkazy a poukazovat na nové skutečnosti, které mohou ovlivnit výši daně, za kterou ručí v jeho prospěch.

Procesní postavení ručitele je tak aktivováno až výzvou správce daně, ve které deklaruje výši daně, ke které se ručitelský závazek váže, spolu s aktuální výší nedoplatku na této dani. K jeho úhradě je pak ručitel touto výzvou povolán. K zajištění dostatečné informovanosti ručitele správce daně k výzvě připojí i kopii rozhodnutí, kterým stanovil daň daňovému subjektu. Správce daně může dle ustanovení § 171 odstavce 3 DŘ uplatňovat nárok vůči ručiteli pouze, pokud daňový subjekt nedoplatek neuhradil, ačkoli byl bezvýsledně upomenut a nedoplatek nebyl (nebo nemohl být) uhrazen ani při vymáhání. Je tak zakotvena sekundární povaha ručení tak, aby k zásahu do práv ručitele došlo až v případě selhání daňového dlužníka coby primárního dlužníka. Naplnění zmíněných podmínek není zapotřebí v případě, že bylo vůči daňovému subjektu zahájeno insolvenční řízení. Je tak reflektován specifický charakter řešení úpadku dlužníka, který v obecné rovině zakládá nemožnost exekuce vůči daňovému subjektu a tím i naplnění výše zmíněných podmínek. Tento způsob uspokojení pohledávek mimo insolvenční řízení je v souladu s insolvenčním zákonem.

²⁴³ Srov. ustanovení § 173 DŘ.

Podle odstavce 4 citovaného ustanovení se ručitel může proti výzvě správce daně odvolat a včas podané odvolání má v tomto případě odkladný účinek. Skutečnosti, které může ručitel namítat v odvolání proti výzvě správce daně, zákon na rozdíl od současné právní úpravy neomezuje ani nespecifikuje. Vedle tradičních námitek proti existenci ručitelského vztahu tak může ručitel brojit např. proti důvodům, které se kryjí s důvody, pro které lze využít obnovu řízení, nebo namítat rozpor s právním předpisem. Správci daně je v odstavci 5 citovaného ustanovení umožněno v rámci odvolacího řízení zohlednit důvody, které ve svém odvolání ručitel uvedl. Může tak učinit dvěma způsoby.

Primární je situace, kdy příslušným dozorčím prostředkem opraví daň daňovému subjektu, tím akcesoricky upraví i ručitelský závazek. Sekundárně pak nastane případ, kdy pouze sníží povinnost platby ručiteli a zachová původní rozhodnutí vůči daňovému subjektu; tento případ nastane, pokud již uplynula lhůta pro stanovení daně, ve které lze měnit výši stanovené daně vůči daňovému subjektu. Z hlediska přetrhávání tříleté prekluzivní lhůty v ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP v případě, že byl před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty podle odst. 1 citovaného ustanovení učiněn úkon směřující k vyměření nebo k jejímu dodatečnému stanovení, nový DŘ již v ustanovení § 148 předvídá zákonem stanovenou tříletou lhůtu pro stanovení daně, která se prodlužuje v taxativně vymezených případech.

V odstavci 3 uvedeného ustanovení opět zákonodárce zvolil způsob přetrhávání tříleté prekluzivní lhůty v taxativně uvedených případech. V odstavci 4 uvedeného ustanovení pak lhůta pro stanovení daně neběží po dobu výslovně uvedenou v zákoně (body a) až d)).

Lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odst. 1 ustanovení § 148 nového DŘ. Je však otázkou, zda zákonem předvídané právní úkony je možné aplikovat i v řízení s ručitelem, které mají i vůči ručiteli vyvolat zamyšlené účinky. Pokud by však s ručitelem nebylo nutné zahajovat řízení o vyměření jeho splnění povinnosti ze zaručené částky, kterou poskytl za dlužníka, ať už se jedná o ručení ze zákona nebo na bázi smluvního ručení, pak ustanovení o přetrhávání a stavení lhůt předvídané celními nebo daňovými zákony pro ručitele se neuplatní, vyjma ustanovení § 148 odst. 2 písm. b) DŘ.

Ručiteli je doručováno rozhodnutí – Výzva, ve které správce daně sdělí stanovenou daň a současně stanoví lhůtu ke splnění daňové povinnosti za dlužníka a ke které zároveň správce daně připojí PV nebo DPV na dlužníka. Proti této výzvě se ručitel může odvolat. Včas podané odvolání ručitelem má odkladný účinek.

Tato Výzva však podle ustálené judikatury správních soudů, musí být sdělena (doručena) a nabýt právní moci ve lhůtě tří let jako rozhodnutí vůči primárnímu dlužníkovi. Z hlediska zákonné úpravy ručení, mám za to, že i pro celní předpisy, je nutné vzít v úvahu ustanovení § 148 DŘ.

Základní tříletá prekluzivní lhůta daná tímto ustanovením by měla platit i pro ručitele v případech zákonem předvídaného ručení. S ohledem na ustálenou judikaturu i samotné pozitivně právní vymezení je nutné vyžadovat, aby výzva (forma rozhodnutí) nebo samotné rozhodnutí o vyměření splnění zajištěné částky celního dluhu určené ručiteli k úhradě nedoplatku za primárního dlužníka, mu bylo sděleno v této základní tříleté lhůtě, odpovídající lhůtě pro stanovení daně (musí dojít k vyměření). Nicméně, běh počátku této lhůty, tj. plynutí vůči ručiteli, je nutné odvodit výkladem z daňového řádu při vědomí a zohlednění obecných principů ručení s jeho základními vlastnostmi (akcesorita a subsidiarita ručení). Počátek běhu lhůty při takovém odvození bude tedy zcela jednoznačně vycházet rozdílně od počátku běhu lhůty pro dlužníka. Institut akcesority a subsidiarity ručení se musí projevit i ve vztahu k tříleté prekluzivní lhůtě určené pro vyměření ručiteli, přičemž podmínkou vyměření ručiteli je splnění řady odkládacích podmínek.

Jak jsem již uvedl, první část odkládacích podmínek (vznik celního dluhu, vyměření dlužníkovi) je plněno v rámci vyměřovacího řízení vůči dlužníkovi. Z důvodu akcesority a subsidiarity ručení, lhůta určená pro vyměření dlužníkovi má racionální zrcadlení ve vztahu ke lhůtě určené pro vyměření ručiteli – nedojde-li v propadné tříleté lhůtě k vyměření dlužníkovi, nemůže být posléze vyměřeno ručiteli.

Správní orgán (zejména celní orgány) v postavení věřitele musí ručitele nejdříve ke splnění splatného nedoplatku celního dluhu za dlužníka vyzvat (resp. stanovit ručiteli povinnost, předvídanou např. záruční listinou, platebním výměrem), přičemž stanovení povinnosti ručitele musí předcházet splatnost závazku dlužníka, výzva věřitele vůči dlužníkovi ke splnění závazku a nesplnění závazku dlužníkem – jinými slovy, musí nejprve dojít k naplnění základních prvků subsidiarity a akcesority institutu ručení, tj. musí dojít ke splnění odkládacích podmínek.²⁴⁴ S ohledem na vlastnosti ručení nelze ručiteli vyměřit příslušnou povinnost, pokud by již uběhla prekluzivní lhůta dlužníkovi. To ale neznamená, že tam, kde dlužníkovi bylo vyměřeno ve stanovené lhůtě, nemůže být následně vyměřena ručiteli jeho vlastní ručitelská povinnost.

²⁴⁴ Srov. ustanovení § 260l CZ, obdobně ustanovení § 36 a §548 ObčZ.

Ručiteli, kterému přísluší stejná práva jako dlužníkovi, bude tedy svědčit stejná tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření jen s tím rozdílem, že její běh se startuje od jiného okamžiku. Ručitel žádné daňové tvrzení nepodává. Začátkem běhu prekluzivní lhůty pro ručitele by tedy ve smyslu ustanovení § 148 DŘ měl být ten den, v němž se daň, rozuměj clo, stane pro něj splatným. Tímto dnem je den, kdy jsou splněny podmínky pro to, aby mohl být dluh ručitelem jako jeho vlastní povinnost zaplacen. Závěrem na tomto místě zdůrazňuji, že právo se nemůže promlčet dříve, než vzniklo, resp. než jej bylo možné objektivně uplatnit.

8.2. Zánik práva v daňovém řízení.

Lhůty jsou jednou z právních událostí, které mohou vyvolat vznik nebo zánik oprávnění a právních povinností účastníků právního vztahu.²⁴⁵ Obecně lhůty v daňovém právu mají funkci dvojí. Jednak vytvářejí tlak na správce daně, aby vyměřoval a vymáhal splnění daňové povinnosti v dostatečném předstihu. Druhým účelem je vytvoření právní jistoty pro účastníky daňové právních vztahů (tedy především plátce), aby nabyli jistotu, že jejich vztah je definitivně určen a nenastanou v budoucnu jeho změny. Teleologicky pojato, smyslem institutu lhůt je snížení míry entropie při uplatňování práv, resp. pravomocí, v rámci časového omezení stavu nejistoty v právních vztazích, urychlení procesu rozhodování s cílem reálného dosažení zamýšlených cílů. Koncept prekluzivních lhůt v daňovém právu je poměrně starý a objevuje se již v prvorepublikových předpisech o daních a clech. Nad úvahou některých právních otázek spojených s prekluzí odkazují na odborný článek v časopise Právní rádce.²⁴⁶

V poslední době se toho poměrně dost napsalo o prekluzi v daňovém právu.²⁴⁷ Dříve správní a soudní praxí aplikované prekluzivní lhůty v daňovém řízení se po rozhodnutích ÚS zkrátily.²⁴⁸ V návaznosti na rozhodnutí nejvyšších soudních instancí došlo i ke změně správní praxe správců daně v důsledku metodiky Ministerstva financí.²⁴⁹ V nyní předkládané části této kapitoly se pozastavím u prekluzivních lhůt v oblasti celního práva a porovnávám je s lhůtami u daní, které se vybírají při dovozu zboží.

²⁴⁵ Slovník českého práva I. a II. díl, Doc. JUDr. Zdeněk Madar, Dr.Sc., a kolektiv, nakladatelství Linde 2002.

²⁴⁶ J. Lodek, V. Pátek, K prekluzi cla. Právní rádce 05/2010 s. 35. Vydavatelství Economia, a.s.

²⁴⁷ Např. V. Pátek, K vymezení daňové kontroly a k zániku lhůty pro vyměření daně. Právní rádce 4/2009.

²⁴⁸ Především rozhodnutí I. ÚS 1611/2007 z 2. prosince 2008, dostupný na www.nalus.usoud.cz.

²⁴⁹ Stanovisko Ministerstva financí ze dne 2. února 2009, č.j. 43/14 314/2009-431 „Stanovisko k postupu daňové správy ve vztahu k nálezů Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07.“

S ohledem na novelizaci CZ v roce 2002, bylo celními orgány i správními soudy po určitou dobu interpretováno, že lhůta pro vyměření cla, byla právě až do účinnosti celního zákona,²⁵⁰ vnímána jako neomezená. Tedy neexistence lhůty v jaké celní dluh zaniká, vytváří pro orgán veřejné moci neřešitelnou situaci, protože se dostává do situace, kdy s ohledem na základní princip právní jistoty musí nějakou lhůtu aplikovat, nicméně platné právo mu nedává možnost tak učinit. V takovém případě je tedy nezbytné lhůtu najít v platném právu jiným způsobem. Tato otázka je v podstatě konstantně rozhodována a tedy definitivně rozhodnuta ÚS. Při úvaze nad těmito kategoriemi je zapotřebí brát v úvahu základní právně filozofický rámec, ze kterého plyne, že bez prekluzivních lhůt celní nebo daňové povinnosti „nejsou“. Prvotním impulzem pro zamyšlení nad samotným institutem zániku práva vyměřit bylo primárně soudní rozhodnutí, tentokrát nikoliv ÚS, ale rozhodnutí NSS²⁵¹.

Podle judikatury NSS i v době, kdy celní zákon lhůtu pro zánik práva na vyměření cla nestanovoval, bylo nutné tuto „přiměřeně“ odvodit z daňových předpisů konkrétně ze ZoSD. V tomto případě NSS zdůraznil, že je rozdíl mezi řízením vymáhacím, ke kterému lze vztáhnout ustanovení § 282 CZ (upravující šestiletou lhůtu pro vybrání celního dluhu, tj. již vyměřeného cla) a řízením vyměřovacím, na které dotčené ustanovení nedosahá. Podle jeho názoru nelze pominout, že daňové předpisy rozlišují řízení vyměřovací, kam spadá právo správního orgánu vyměřit příslušnou daň a analogicky i clo, a řízení vymáhací, v jehož rámci se příslušná vyměřená daň, rozuměj i clo vybere, resp. vymůže. NSS pak zdůraznil zánik práva na vyměření cla jako hmotně právní normu, když pro pořádek předeslal, že ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou celní orgány vázány právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu, zatímco řízení před celními orgány se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy. Celní předpisy stanoví, že bezvýjimečně musí být částka cla zaúčtována, přičemž lhůty pro zaúčtování se odvíjí od vzniklého celního dluhu, nebo od jiné právní skutečnosti, např. od okamžiku, kdy se celní orgány dozvěděly, že částka cla nebyla zaúčtována vůbec, nebo byla zaúčtována, ale v částce nižší než činí správná výše. Celní problematika je na území EU regulována nařízeními EU, která jsou přímo závazná a nevyžadují žádnou transpozici do národních předpisů. Dnem vstupu České republiky do EU začalo tedy v oblasti cel platit CC.

²⁵⁰ Zákon č. 1/2002 Sb., účinný k 1.7.2002

²⁵¹ Rozsudek NSS ze dne 19. února 2009, sp. zn. 1Afs 15/2009, dostupný na www.nssoud.cz

Kromě toho však některá pravidla s vazbou na celní problematiku jsou i nadále upravena v příslušných ustanoveních celního zákona. Rubrika tohoto bodu terminologicky sleduje účinnou právní úpravu celních předpisů. Je však nutno zdůraznit, že při dovozu zboží se typicky vyměřuje částka odpovídající výši vzniklého celního dluhu, který je složen z částky cla, z částek daní vyměřovaných při dovozu, případně z dalších částek poplatků předvídaných při dovozu celními předpisy. Daně ukládané při dovozu mají svůj základ v předpisech daňových, jak následně bude rozvedeno. Aktuální právní úprava pro zánik práva na vyměření cla se odvíjí od dikce ustanovení čl. 221 odst. 3 a 4 CC. Základní lhůta pro zánik práva vyměřit clo je obdobná jako v daňovém řízení a je tříletá. Stejně jako v daňovém řízení však pro zánik práva vyměřit clo je rozhodující určit okamžik, od kterého se tato lhůta bude odvíjet. Právě otázka od kdy se lhůta pro zánik práva odvíjí, byla předmětem častých sporů v daňové oblasti.

Pro oblast cel se situace zdá být na první pohled jednodušší, ale není tomu tak. Tříletá lhůta svůj počátek odvíjí od okamžiku vzniku celního dluhu. Dotčené ustanovení pro zánik práva vybrat clo z článku 221 odst. 3 CC zní: *“Sdělení dlužníkovi nelze provést po uplynutí lhůty tří let ode dne vzniku celního dluhu. Běh lhůty se staví ode dne podání opravného prostředku ve smyslu čl. 243 po dobu trvání řízení opravného prostředku.”* Tato tříletá lhůta může být modifikována za splnění podmínek předvídaných v odst. 4: *„Vznikne-li celní dluh v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestný, může být výše celního dluhu sdělena dlužníkovi za podmínek stanovených platnými předpisy i po uplynutí tříleté lhůty zmíněného v odstavci 3.”*²⁵² Samotný vznik celního dluhu určuje článek 201 a následující CC, kde jsou postupně uvedeny okamžiky, při kterých celní dluh vzniká.

Za základní lze označit okamžik propuštění zboží podléhajícího dovoznímu clu do volného oběhu nebo do režimu dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla. Rozhodujícím prvkem je mimo jiné okamžik přijetí celního prohlášení. CC dále stanovuje, že celní dluh vzniká i okamžikem protiprávního vstupu zboží podléhajícího dovoznímu clu na celní území.²⁵³ Kromě výše uvedených případů celní kodex uvádí další situace, při kterých vzniká celní dluh i okamžik jeho vzniku.

²⁵² Citovaný text článku 221 odst. 3 a 4 CC ve znění Nařízení Rady ES 2700/2000 z 16. listopadu 2000, [http://isap.vlada.cz/Kopie/revize.nsf/616d10fff7882e6bc1256dc7002e1b63/b18bc28118a4eeb5c1257276003405e/\\$FILE/32000R2700.pdf](http://isap.vlada.cz/Kopie/revize.nsf/616d10fff7882e6bc1256dc7002e1b63/b18bc28118a4eeb5c1257276003405e/$FILE/32000R2700.pdf).

²⁵³ Celní území je definováno v článku 3 CC a zahrnuje území jednotlivých členských států EU a zahrnuje také pobřežní vody, vnitřní mořské vody a vzdušný prostor členských států.

Pro následující pojednání se budu tedy zabývat otázkou prekluze cla v těchto dvou základních situacích, (a) deklarant při dovozu zboží toto přizná a celní prohlášení je podáváno (a to buď písemně nebo ústně) a (aa) zboží v okamžiku dovozu není přiznáváno a jde ve smyslu celního kodexu o protiprávní jednání s důsledkem vzniku celního dluhu.

Za dovoz zboží pak ve smyslu celních předpisů je posuzován jen takový případ, kdy se na území EU dostává zboží ze třetích zemí, tj. zboží ze zemí mimo EU, vyjma zemí, které jsou s EU spojeny v rámci Celní unie. Předmětem posuzování není otázka promlčení práva vymáhat nedoplatek cla a daně. Lhůta pro promlčení práva vymáhat nedoplatek na cle je šestiletá a upravuje jí ustanovení § 282 celního zákona.²⁵⁴ V případě dovozu zboží neplátcem daně, dále v případě protiprávního dovozu zboží, a protiprávního jednání spočívající v odnětí zboží celnímu dohledu, jsou celní orgány určeny k vyměření a vybrání nejen cla, ale i daní, které se v souvislosti s dovozem zboží ukládají. V současné době jsou to nepřímé daně, a to jednak DPH, které se uplatňuje na všechny druhy zboží a služby.

Dále pak spotřební daně, které se ukládají na vybrané druhy zboží (např. tabákové výrobky, pohonné hmoty a alkoholické nápoje). Celní orgány, se pro tyto nepřímé daně stávají správci daně, pokud vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit je předvídan a naplněn dikcí příslušného daňového předpisu.²⁵⁵

Do vstupu ČR byly daně při dovozu vyměřované jako organická součást celního dluhu. Základem odpovědnosti a podmínkou pro založení povinnosti uhradit clo, daně a poplatky při dovozu, byla existence celního dluhu. Dnem vstupu ČR do EU došlo ke změně. I nadále se při dovozu vyměřují cla a daně, avšak každá z těchto povinností již má svá vlastní pravidla a prekluzivní lhůty by tak měly mít i svůj vlastní osud.

Zatímco cla jsou upravena nařízeními EU a jejich výběr je tak plně podle evropských předpisů, daně při dovozu (DPH a spotřební daně), ačkoliv jsou evropskými předpisy harmonizovány, jsou i nadále záležitostí národní. Celní orgány při vybírání finančních dávek spojených s dovozem zboží (cla a nepřímých daní) tak musejí postupovat podle dvou různých předpisů. Současný pojem celní dluh již v sobě na rozdíl od období do konce dubna 2004 zahrnuje pouze dovozní clo (dle celních předpisů se tímto rozumí clo a poplatky s rovnocenným účinkem vybírané při dovozu zboží).

²⁵⁴ Obdobně jako šestiletá lhůta pro vymáhání celního nedoplatku je stejná šestiletá lhůta i pro vymáhání nedoplateků na dani stanovená v ustanovení § 70 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

²⁵⁵ Viz § 1 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních nebo § 4 odst. 1 písm. r zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Podmínky pro vznik celního dluhu, před vstupem ČR do EU upravoval CZ ve znění účinném do 30.4.2004, v ustanoveních § 238 až 253 CZ. Obecně NSS konstatoval, že celní dluh při dovozu zboží podléhajícího clu, vznikne vždy při každém dovozu a vždy při přijetí každého podaného celního prohlášení²⁵⁶. Obdobně tuto problematiku vyložil NSS v rozsudku ze dne 11.1.2005.²⁵⁷ Celní dluh také vznikl při nedodržení podmínek stanovených pro propuštění zboží do příslušného režimu nebo pro propuštění zboží s úplným nebo částečným osvobozením od dovozního cla v důsledku jeho konečného použití.²⁵⁸ Jak jsem již výše naznačil, zánik práva státu vybrat clo končí uplynutím lhůty tří let od vzniku celního dluhu.

V daňové oblasti se to zdá na první pohled obdobné a je tam stejná tříletá prekluzivní lhůta. Tato obecná tříletá prekluzivní lhůta pro daňové řízení byla obsahem ZSDP již od prvopočátku účinnosti tohoto zákona.²⁵⁹ Postupem doby se ukázalo, či dosud stále ukazuje, že zákon o správě daní nebyl jednoznačný ohledně stanovení okamžiku, od kterého se počátek stanovené lhůty bude počítat.²⁶⁰ V určitém okamžiku se zdálo, že veškeré výkladové problémy odstranila shora zmíněná judikatura ÚS, nicméně nevylučují, že poslední změny odehrávající se v oblasti zákona o správě daní a poplatků přinesou problémy nové.

V oblasti celního práva byla situace až do vstupu do EU složitější. Jednoznačné určení lhůty pro zánik vyměření cla (rozuměj i celního dluhu) v celním zákoně, jak jsem již výše naznačil, nebylo konstituováno pro rozhodné období let 1997-2002 (dále jen „rozhodné období“). Celní zákon tudíž dlouho žádnou lhůtu pro zánik vyměření cla neupravoval. Teprve s účinností CZ od 1. července 2002²⁶¹, se do tohoto zákona dostalo pravidlo pro určení zániku práva vymáhat nedoplatek cla a daně.

²⁵⁶ Rozsudek NSS, č.j. 5 Afs 206/2004-71, č. 917/2006 Sb. NSS

²⁵⁷ Podle rozsudku NSS ze dne 11.1.2005, č.j. 5 Afs/2004-46, „celní dluh představuje povinnost dlužníka zaplatit clo, daně a poplatky při dovozu nebo vývozu; přitom výše těchto povinností, která musí být splněna, odpovídá částce vyměřené cla a daní. Při dovozu vzniká celní dluh propuštěním zboží podléhajícího dovoznímu clu do volného oběhu; propuštěním zboží se přitom rozumí úkon, kterým celní úřad dovoluje deklarantovi nakládat se zbožím podle podmínek režimu volného oběhu. Celní dluh vznikne již v okamžiku přijetí celního prohlášení celním úřadem, který časově předchází okamžiku propuštění zboží“.

²⁵⁸ Srov. ustanovení § 241 celního zákona účinného do 30.4.2004.

²⁵⁹ ZSDP se postupem doby začal v judikatuře označovat jako DŘ. Vzhledem k tomu, že v průběhu roku 2009 byl schválen a následně publikován nový zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který takovéto označení má již ve svém názvu, přestali autoři pojem daňový řád pro zákon o správě daní a poplatků používat a tento pojem se již ponechává pouze pro nový procesní předpis. DŘ dostal do vinku delší legisvakační lhůtu a nabude účinnosti od 1. ledna 2011.

²⁶⁰ Srovnej případ, který je nyní k rozhodování v rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu RS 4/2010, řešící otázky: 1. Kdy ve smyslu § 47 odst. 1 daňového řádu počíná a kdy končí běh lhůty k vyměření či doměření, případně k přiznání nároku na daňový odpočet, u daně z přidané hodnoty, pro větší názornost konkrétně u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 1998? 2.

Existuje rozdílný počátek a konec běhu lhůty stanovené v § 47 odst. 1 DŘ u jednotlivých daní? (<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=RozsirenySenatDetail&pID=135107>).

²⁶¹ Zákon č. 1/2002 Sb. celní zákon.

Konstrukce vyměřovacích lhůt v této právní úpravě sledovala filozofii vyměřovacích lhůt podle ZSDP, přičemž právní skutečností rozbíhající propadnou lhůtu, byl vznik celního dluhu. Přetržení prekluzivní lhůty pak bylo konstruováno způsobem zavedeným v ZSDP, celními předpisy však přetržení nebylo předvídáno²⁶². Primární předpisy ES nespojovaly tyto účinky s přetržením lhůty, ale s jeho stavením, pokud byl podán opravný prostředek.

Přerušení prekluzivní lhůty v daňové oblasti dle zákona o správě daní může způsobit zahájení daňové kontroly či jiný kvalifikovaný úkon správce daně směřující k prověření správnosti daňové povinnosti. Přerušení prekluzivní lhůty při vyměřování cla je odvislé od pravidel CC. Do dne vstupu do EU mohlo k přerušení prekluzivní lhůty dojít za stejných podmínek, jako jsou v ZSDP, tj. např. zahájením následné celní kontroly a jiných kvalifikovaných úkonů směřujících k vyměření celní povinnosti.

Vstupem do EU tato úprava však pozbyla platnosti a přerušení prekluzivní lhůty u cla je nutné odvozovat od CC. Jak již výše bylo naznačeno, z textu první věty čl. 221 odst. 3 CC vyplývá, že nelze provést sdělení dlužníkovi po uplynutí tří let ode dne vzniku celního dluhu. Podle druhé věty stejného ustanovení se však běh lhůty staví, a to ode dne podání opravného prostředku ve smyslu čl. 243 po dobu trvání řízení o tomto opravném prostředku. Ve smyslu čl. 243 CC je takovým opravným prostředkem, jak opravný prostředek podaný proti prvostupňovému rozhodnutí, tak opravný prostředek podaný k soudu nebo k jinému vnitrostátnímu orgánu. Stavící mechanismus lhůty má ve svých rukách tedy pouze osoba, jíž clo bylo vyměřeno a pouze tato osoba může stavení lhůty spustit. Tato úprava je odlišná od úpravy ZSDP, kde ke stavení prekluzivní lhůty nedochází v důsledku podaného opravného prostředku. Samotné stavení prekluzivních lhůt pro daňovou oblast částečně zavedl až s.ř.s., podle kterého subjektivní a objektivní lhůty pro zánik práva ve věcech daní neběží pod dobu řízení před soudem. Podle ustanovení § 41 s.ř.s. se staví běh lhůt během řízení před soudem. Staví se lhůty hmotněprávní, které jsou založeny jinými právními předpisy. Toto ustanovení je s to vyvolat účinek stavení od okamžiku, kdy je účinné.

Nabízí se otázka, zda uvedený zákon staví lhůty, které počaly běžet před tímto datem, a to i za předpokladu, že v okamžiku, kdy počátek běhu lhůty nastal, platné právo toto ustanovení nepředvíдалo. CC ani CZ, sami příslušnou úpravu pro podávání opravných prostředků neobsahují.

²⁶² Srov. ustanovení § 268 odst. 3 celního zákona, ve znění zákona č. 1/2002 Sb., účinného od 1. 7.2002 do dne vstupu do EU, tj. do 30. 4.2004.

Pro použití opravných prostředků s odkazem na ustanovení § 320 CZ je nutné jít do ZSDP. Podle citovaného ustanovení CZ se ve vymezených řízeních použije správní řád. Mezi těmito vymezenými řízeními není oblast pro vyměření, a proto tato zbytková oblast se bude procesně řídit zákonem o správě daní a poplatků. Lze tedy doplnit, že stavení lhůty pro zánik práva vyměřit clo v praxi působí podané odvolání do vyměřeného cla, případně následná správní žaloba proti zamítavému rozhodnutí o podaném odvolání.

Domnívám se však, že ačkoliv se procesně pro celní vyměřovací řízení použije zákon o správě daní, s ohledem na skutečnost, že hmotně právní úprava celního kodexu nezná přerušení prekluzivní lhůty z důvodů následné kontroly, nelze lhůtu pro zánik práva vyměřit clo přerušit jen na základě úkonu spočívajícího v samotném zahájení celní kontroly. Přinejmenším je sporné, jak právně interpretovat stavení prekluzivní lhůty, s přihlédnutím k hmotněprávním a procesněprávním pravidlům, předvídané s.ř.s., ve kterém se obecně textuje, že pokud byla podána správní žaloba, lhůty po dobu řízení u soudu neběží, s ohledem na skutečnost, že nárok na vznik celního dluhu vyplývající z celních předpisů, vznikl před účinností citovaného zákona (tedy hluboko v minulosti).

Podle jazykového výkladu dovozují, že lhůty (jak subjektivní tak objektivní) po dobu řízení u soudu neběží, tudíž se staví. Vzhledem k tomu, že hmotněprávní lhůta podle celního kodexu má ryze hmotněprávní povahu, je nutné citované ustanovení aplikovat v podobě, kdy je aplikováno. Tudíž od okamžiku vstupu ČR do EU.²⁶³

Pokud budu vycházet z formálního předpokladu, že prekluzivní lhůta je jednou dána právním řádem a v okamžiku, v jakém počne běžet, jsou její povaha a všechny další právní vlastnosti jako délka lhůty, okamžiky přerušení, přetržení a stavení jednou pro vždy dány a nelze je do budoucna měnit, pak by toto ustanovení nebylo možné aplikovat před jeho vstupem v účinnost, jelikož je zjevné, že okamžik účinnosti citovaného ustanovení se nachází v časové ose až po okamžiku, kdy počala běžet prekluzivní lhůta. V tomto pohledu na stavení prekluzivní lhůty, se může jednat o zdánlivě o retroaktivní ustanovení.

Retroaktivita ovšem ob stojí ve světle skutečnosti, že stavení lhůty je zcela v dispozici toho, v jehož neprospěch se lhůta staví a také ve světle skutečnosti, že je vznik nového stavěcího mechanismu spjato s novým prostředkem ochrany práva. Adresát právní normy tak má možnost zachovat si dosavadní režim práva nebo využít nově zavedený institut ochrany práva spjatý se stavením prekluzivní lhůty.

²⁶³ tj. od 1. května 2004

Z hlediska smyslu a účelu citovaného ustanovení s.ř.s., právní skutečnost, která staví tříletou prekluzivní lhůtu je podle mého názoru ovšem dána předpisy procesního práva mající dopad na lhůty hmotněprávní a ty se aplikují vždy k okamžiku jejich aplikace. Předchozí právní názor, který vychází z formálního předpokladu, má sice racionální jádro, však nebude správný. Podle mého názoru, ustanovení o přerušení běhu prekluzivní lhůty uvedené v s.ř.s., nelze vnímat jako ustanovení, které by jakkoliv omezovalo nebo měnilo rozsah práva vyměřit. Naopak uvedené ustanovení je pouze vymezením určitého množství hypotetických situací, v jakých se neuplatní případné účinky, které má na daný hmotněprávní vztah samotná skutečnost, že je pravomocné rozhodnutí o jeho obsahu přezkoumatelné v samotném a nově stanoveném řízení před soudními orgány.

Zatímco před přijetím s.ř.s. končilo daňové nebo celní řízení jednou pro vždy právní mocí konečného rozhodnutí, tak po přijetí soudního řádu správního byl do právního řádu vnesen nástroj práva, který tuto jistotu učinil naopak velmi nejistou. Změna v obsahu práva, která procesně rozšířila možnost, jak zvrátit napadené rozhodnutí a zpochybnit již jednou dodrženou prekluzivní lhůtu, pak byla doplněna ustanovením, které omezovalo vliv této nové právní úpravy na běh prekluzivní lhůty. Jinými slovy, citované ustanovení § 41 s.ř.s. nepředstavuje nový nástroj pro prodloužení prekluzivní lhůty, ale naopak nástroj k jejímu zachování v identické podobě dané starou právní úpravou ve světle nové právní úpravy.

Technicky pak volí toto ustanovení takový způsob úpravy, který nejvíce ponechává dosavadní právní úpravu nedotčenou důsledky nově zavedeného způsobu soudního přezkumu správních rozhodnutí mimo nástroje správního práva. Na problém intertemporálního účinku citovaného ustanovení je možné nahlížet i opačnou logikou, která předchozí negativní postoj může dovést ad absurdum. Pokud je prekluzivní lhůta nástrojem institutem ryze hmotněprávním a pokud z tohoto důvodu se jejího běhu nemůže dotknout pozdější ustanovení s.ř.s., nelze v takovém případě připustit, aby na její běh měl i samotný přezkum dle aplikace celého soudního řádu správního, které je rovněž ryze procesní a pozdější normou. Taková úvaha pak může mít pouze dva konzistentní závěry. Prvním z nich je neaplikovatelnost soudního řádu správního na přezkum celních a daňových dluhů starších roku 2003, což je závěr zjevně neudržitelný a soudy nikdy nezvažovaný.

Druhý možný závěr je závěr založený na úvaze, že zrušení rozhodnutí, kterým se vyměřuje daň či clo, dle ustanovení soudního řádu správního nemá a nemůže mít žádné dopady na otázku prekluze.

Jinými slovy, pokud jednou bylo řádně pravomocně vyměřeno, je prekluzivní lhůta vždy dodržena a to i za situace, pokud je později rozhodnutí soudem zrušeno a poté správním orgánem opět vydáno. Na předestřený problém je možné nazírat i teleologicky. Smyslem citovaného ustanovení je nevystavit soudy zbytečnému tlaku na rychlost rozhodnutí, a to tak, aby jejich rozhodovací činnost nebyla narušena psychologickým faktorem blížícího se konce prekluzivní lhůty. Takový tlak může ovlivnit jak kvalitu rozhodnutí (jako časové hledisko) tak i jeho výsledek (soud tak de facto rozhoduje ve věci v poslední instanci). Oba tyto případné tlaky by byly jednak nepřijatelným zásahem do principu soudcovské nezávislosti, druhý z nich by tak byl taktéž porušením principu dělby moci. Protože soud by se stal poslední instancí a podle výroku rozhodnutí by rozhodl bez ohledu na to, jaké by bylo odůvodnění rozsudku, o tom, zda má být nebo nemá být uložena daň. Naopak by tím byl popřen princip, na kterém je správní soudnictví založeno, tedy na korekci právních názorů veřejné správy. Samotný běh prekluzivní lhůty však považuji za běh lhůty hmotněprávní, přičemž okolnosti, které tuto lhůtu staví, jsou okolnostmi založenými předpisy procesního práva.

Tento vzájemný vztah ovlivňování hmotněprávních poměrů procesními předpisy má ovšem své limity. Byť předpisy procesního práva lhůty přetrhávají a dávají počátek lhůtě nové, nelze takto nově založenou lhůtu považovat za procesní lhůtu. Stále půjde o hmotněprávní lhůtu a její existence, délka a počítání budou pevně spjaty s předpisy hmotného práva např. v době, kdy vznikl celní dluh. Procesní úkony, jejichž katalog je v průběhu času proměnlivý, se mohou měnit. Hodnotit jejich účinek na přetržení dosavadní lhůty a počátek běhu nové lhůty je ovšem zapotřebí s ohledem na jejich věcný obsah a nikoliv formální hodnocení a procesní dopad.

Vzájemný vztah procesních a hmotněprávních skutečností je třeba posuzovat vždy s ohledem na odlišnou povahu obou oblastí práva. Novou aplikací nového procesního režimu nelze vyvolat zpětný účinek hmotněprávních institutů proti logice zákazu retroaktivity. Z těchto výše uvedených důvodů tedy mám za to, že ustanovení citovaného zákona lze aplikovat na celní a daňové dluhy vzniklé před účinností s.ř.s. Dále však podotýkám, že tento názor, zatím žádný soud neaplikoval. Naopak Nejvyšší správní soud v dostupné judikatuře opakovaně řešil otázku prekluze celního dluhu, který nepochybně vznikl před rokem 2003, přičemž soud nepojal do svých úvah možnost, že by se na dluhy vzniklé před rokem 2003 citované ustanovení § 41 s.ř.s., neuplatnilo.

K tomuto tématu nelze než citovat rozsudek NSS.²⁶⁴ V těchto konsekvencích mám tedy za to, že uvedený názor předestřený v dané věci je v souladu s doposud bohatou a bezrozpornou judikaturou NSS ke shodným otázkám. Nelze taktéž pominout, že tento názor je implicitně akceptován i ostatními senáty NSS, které opakovaně projednávaly otázku prekluze celních a daňových dluhů vzniklých před 2003, přičemž žádný z nich úvahu o neaplikovatelnosti § 41 na tyto celní a daňové dluhy nevznesl.²⁶⁵

Závěrem snad jen uvádím, že tuto jakousi „nepřehlednost“ explicitně odstraňuje DŘ ve svém ustanovení § 148 odst. 4) DŘ, kde je řešena otázka stavení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně ex lege, pro případy nezbytné, kdy je věc předmětem soudních řízení souvisejících se stanovením daně a je tak doplňující právní úpravou ke stávajícímu ustanovení § 41 s.ř.s. V tomto směru oblast celního práva pro rozhodné období i práva v jeho samotném smyslu, trpěla nedostatkem výslovného určení konkrétní lhůty i v případech vzniku celního dluhu porušením práva (protiprávní jednání).

²⁶⁴ Rozsudek NSS č. j. 5 Afs 38/2009 – 120 ze dne 14. května 2010, který na str. 7 rozsudku (č. l. 126) zdola uvádí: „Nejvyšší správní soud se dále zabýval kasační námitkou nesprávného posouzení otázky plynutí prekluzivních lhůt k doměření daně. Stěžovatel předně uvedl, že krajský soud v dané věci neaplikoval § 130 odst. 1 s. ř. s. Tato výtku stěžovatele směřovala zjevně proti závěru krajského soudu a žalovaného, podle nichž v souladu s § 41 s. ř. s. neběžely po dobu předchozího řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem lhůty k doměření daně podle § 47 daňového řádu. Z obsahu spisu vyplývá, že v posuzované věci byly žaloby stěžovatele proti dvěma později zrušeným rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 10. 2002, č. j. 3650/130/2002 a č. j. 3652/130/2002, podány již dne 23. 12. 2002, tedy přede dnem vstupu soudního řádu správního v účinnost. V souladu s § 130 odst. 1 s. ř. s. bylo tedy řízení o těchto žalobách dokončeno podle ustanovení části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. Stěžovatel k tomu uvedl, že podle § 130 odst. 1 s. ř. s. měl krajský soud postupovat v řízení „výlučně“ podle § 65 a násl. s. ř. s. Takový restriktivní výklad však zcela ignoruje vnitřní systematické členění soudního řádu správního a je v rozporu s účelem intertemporálních pravidel obsažených v § 130 s. ř. s., neboť by paradoxně nebylo po vstupu soudního řádu správního v účinnost možno použít převážnou část ustanovení o řízení před správními soudy, jež tento zákon obsahuje, a to i např. obecná ustanovení o řízení v § 32 až § 64 s. ř. s. či ustanovení o opravných prostředcích v § 102 až § 120 s. ř. s. Takový výklad by byl tedy zjevně zcela absurdní. Z toho plyne, že prekluzivní lhůty dle § 47 daňového řádu pro doměření předmětných daní vzhledem k § 41 s.ř.s. skutečně neběžely ode dne účinnosti soudního řádu správního, tj. od 1.1. 2003, po dobu řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem.“. Prekluzivní lhůty pro vyměření daně se tedy v případě soudních řízení zahájených před 1. 1. 2003, o nichž nebylo rozhodnuto před tímto dnem (§ 130 odst. 1 s. ř. s.), stavěly ode dne účinnosti soudního řádu správního, tj. od 1. 1. 2003 (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 5. 2010, č. j. 5 Afs 38/2009 - 120, www.nssoud.cz).“

²⁶⁵ Srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. června 2008, č. j. 8 Afs 49/2007 – 52, dostupný na www.nssoud.cz.

S ohledem na pozdější výklad práva, který respektuje fakt, že žádná veřejnoprávní povinnost jednorázové povahy, včetně úhrady cla či daně, nemůže trvat věčně, se jeví jako problém výkladu práva v nalezení prekluzivní lhůty v platném právu při okolnostech vysoce protiprávního jednání. Jak jsem již v úvodu naznačil, NSS²⁶⁶ ve svém rozsudku, již takovou lhůtu jednou našel, nicméně jeho právní názor nebyl natolik kategorickým, aby bylo možné považovat tuto lhůtu jednou provždy za definitivní. To platí zejména s ohledem na nepopíratelný fakt, že NSS popsal zejména směr, kterým lhůtu hledat a ustanovení zákona, kde ji hledat. Jeho úvaha není ovšem kategoricky dotažena ke konkrétnímu závěru.

Při hledání, je potřeba zdůraznit, že lhůta je obvykle normativně stanovena bez pochyb a její hledání v analogiích zákona či práva je poměrně zřídka jev. Použití analogie je v případě natolik přesného pojmu, jako lhůta vždy problematičtější. Při analogické aplikaci zákona, či hledání varianty, ke které se při analogii přiklonit, je možné přihlížet i k tomu, jak právo nakládá se lhůtami obecně a jaké do nich vkládá délky v závislosti na skutečnosti, která je rozhodná pro běh lhůty a její počátek. Podle mého názoru, použití analogie, může být pouze určitým ovlivňujícím faktorem při volbě mezi různými výklady práva. Nemůže ovšem sama o sobě založit výklad práva.

Analogie jako právní institut a jako způsob usuzování, podle mého názoru, nelze užít v neprospěch toho, kdo vykonavatelem veřejné moci není, z čehož plyne, že jí může být užito v jeho prospěch. Může se zdát, že prostor pro užití analogie ve veřejném právu je beznadějně omezen, či zcela vyprázdněn zakotvením ústavních principů – tzv. limitů uplatňování veřejné moci, to však neznamená holou nemožnost její aplikace, byť by se nemělo jednat o častý úkaz. Při použití analogie zákona (analogie legis), nebo analogie práva (analogie iuris), podle mého názoru, je přitom třeba důsledně rozlišovat, analogii hmotnou a procesní, která přichází v úvahu, jestliže přinese jednoznačný prospěch účastníku řízení či právního vztahu dotčeného práva. Pokud je právní úprava nedostatečná, pak nezbyvá uvažovat o analogii či o použití některých institutů, jenž jsou společné pro danou oblast práva, pokud to ovšem povaha věci nevylučuje a obecné zásady práva.

Totéž platí o analogii právní úpravou v jiných státech společenství. Obecná potřeba daňového subjektu nebo celního dlužníka mít postaveno najisto, zda je dlužníkem či nikoliv se obvykle odvíjí od toho, že právo obecně obvykle není s to předvídat všechny skutečnosti a dát odpověď na všechny otázky, které mohou v budoucnu nastat.

²⁶⁶ NSS ze dne 19. února 2009, sp. zn. 1 Afs 15/2009, dostupný na www.nssoud.cz.

Konkrétní podoba je pak právu dána až praxí orgánů, které právo vykonávají. S ohledem na jednostranně výhodnou pozici celních a daňových orgánů definovat pravidla výběru daní, je pak stanovena lhůta k takovému kroku, která má zajistit, aby adresát vyjádření moci získal jistotu, že postoj tohoto orgánu je zcela definitivní.

V této souvislosti upozorňuji, že téměř ve všech oblastech veřejného práva je standardním pravidlem, že lhůta k určení či vymožení povinnosti založená úmyslným protiprávním jednáním, je delší než obdobná lhůta založená prostou skutečností zakládající příslušnou povinnost. Tento rozdíl se sice neprojeví v oblasti trestního práva, ale v oblasti správního práva je patrný.

V oblasti daňového práva a rozpočtového práva poukazují například na to, že podle předpisů o rozpočtových pravidlech lze vyměřit odvod za porušení rozpočtové kázně do deseti let počítaných od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně²⁶⁷ o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění od počátku účinnosti zákona dne 1. ledna 2001 do současnosti. Naopak v jiných rozpočtových předpisech, ve kterých se nepočítá se zaviněním, se vždy vyskytují lhůty kratší. Obdobně stanoví desetiletou lhůtu k vyměření zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů²⁶⁸. Stejně byla stanovena lhůta k vyměření i v právu pro obě zmíněné oblasti finančního práva od roku 1990 do konce roku 2000, konkrétně podle zákona o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a obcí v České republice²⁶⁹ (rozpočtová pravidla republiky).

Obdobně jsou delší lhůty stanoveny v případě prodlení s placením pojistného do veřejných důchodových, nemocenských a zdravotních systémů, kdy se předpokládá, že prodlení je vždy zaviněné²⁷⁰. Ve druhém případě je oprávněným soukromoprávní subjekt (zdravotní pojišťovna), kdežto v prvním případě stát.

Obecně lze tedy shrnout, že délka prekluzivní lhůty je závislá (zákonodárce ji obvykle stanoví) v závislosti na typovém zavinění toho, kdo je povinen příslušnou povinnost splnit, přičemž dalším faktorem je nepochybně účel, pro který má daná povinnost (odvod) sloužit.

²⁶⁷ Srov. znění ustanovení § 44 odst. 3; později § 44a odst. 8 zákona č. 218/2000 Sb.

²⁶⁸ Ustanovení § 22 odst. 11 zákona č. 250/2000 Sb.

²⁶⁹ Ustanovení § 30 odst. 5 zákona č. 576/1990 Sb.

²⁷⁰ Ustanovení § 18 zákona č. 589/1992 Sb. (10 let), nebo ustanovení § 16 zákona 592/1992 Sb. (5 let s možností prodloužení).

Platby spojené s fiskální kázní považují za zvlášť významné, stejně je možné dojít k závěru, že zákonodárce obvykle sankcionuje toho, jehož zavinění shledává závažnějším či vykazuje vyšší stupeň protiprávního jednání. Argumentace, že porušení práva s sebou dle obvyklého očekávání adresátů práva nese delší lhůty, je tedy podepřena i obdobným uvažováním zákonodárce. Tento argument nelze použít samostatně, protože samostatně nevede k žádnému konkrétnímu závěru, ale je možné jej použít v kombinaci s jinou právní argumentací, pokud bude z ní plynout více variant, z nichž jedna bude nabízet lhůtu delší. Jinými slovy, může tento argument jako dílčí působit proti argumentu *in dubio pro mitius*; není ovšem možné to uvést takto výslovně. Z obdobných důvodů, které vedou k myšlence stanovení delší propadné lhůty, existují i promlčecí lhůty v oblasti trestního práva.

V případě trestního práva je navíc důvod existence promlčení dán i přirozenoprávním postulátem, podle kterého je v rozporu s potřebou lidské důstojnosti, aby možnost státu potrestat pachatele byla časově neomezená. Zákonodárci všech zemí tedy stanoví, že trestnost po stanovené době zaniká. Výjimky z tohoto principu jsou dány obvykle situacemi, které svou výjimečností obhajují časově neomezené hrozby trestu (například válečné zločiny ze druhé světové války jsou podle německého práva nepromlčitelné). Otázka promlčení celního dluhu nebo jiné platební povinnosti stanovené veřejným právem se zde samozřejmě dostává do jiného světla, pokud je celní dluh založen spáchaným trestným činem. V takovém případě je právně přípustné, aby si stát vytvořil širší prostor pro určení a vymožení povinnosti, které se chtěl spáchaním trestného činu vyhnout, přičemž ani v tomto případě se nepovažuje za právně přípustné, aby stát měl takovou možnost časově neomezenou. V obvyklé daňové a celní praxi se koncept právní jistoty vztahuje daňovému přiznání nebo celní deklaraci, které zahajují běh lhůt v jakých je stát oprávněn posoudit skutečnosti v dokumentech uvedené, pojem právní jistoty tak vytváří pro toho, kdo v dobré víře odevzdal příslušné přiznání či deklaraci. Plátce je oprávněn chtít po státu, aby se s předloženými dokumenty vyrovnal ve smysluplné lhůtě, jejímž uplynutím má jistotu, že je věc uzavřena.

V případě trestných činů není nepochybně dán důvod šetřit předpokládanou dobrou vůlí pachatele, nicméně i v těchto případech právo klade ku prospěchu pachatele lhůtu, po které není možné mu přičítat k tíži důsledky jeho protiprávní činnosti. Právo totiž předpokládá, že uplynutím doby se zvyšuje pravděpodobnost nápravy pachatele a uvedení jeho chování do souladu s právem. Časové omezení uložení sankce, vyměření daně nebo uložení cla se tak omezují na dobu, kterou tvůrce práva považuje za dostatečnou pro uspokojení zájmů státu a zároveň umožňující zákonnou socializaci pachatele.

Právo jako celek tedy z hlediska principů, na kterých je postaveno, očekává, že daňové právo bude stejně jako jakákoliv jiná právní disciplína vybavena povinně lhůtami, jejichž uplynutím zaniká právo státu vyměřit či požadovat zaplacení daně či celního dluhu. Podle ZSDP se řízení vyměřovací nachází v části třetí a podkladem pro jeho zahájení je zpravidla podané daňové přiznání. CZ resp. CC platný po vstupu ČR do EU, takovéto podobné členění neobsahuje. Jak již jsem výše uvedl, zánik práva vyměřit cla dle čl. 221 CC se odvíjí od vzniku celního dluhu.

Protože vznik celního dluhu vzniká např. okamžikem přijetí celního prohlášení, lze konstatovat, že okamžik přijetí celní deklarace je okamžikem pro počítání běhu tříleté propadné lhůty pro vyměření cla. V daních platí, že den pro podání daňového přiznání je také dnem, ke kterému má být příslušná daň zaplacená. U cla tomu tak však není. Celní dluh sice vzniká dnem podání celní deklarace, ale lhůta pro placení cla není shodná se samotným okamžikem vzniku celního dluhu.

Zatímco v případě daňového přiznání je to daňový subjekt, který si svoji daňovou povinnost sám vypočte, a jím následně deklarovanou v daňovém přiznání zná, a je schopen ke dni podání daňového přiznání i uhradit, u cla je splatnost jiná. Po odevzdání celní deklarace nejdříve celní orgány vypočtou výši dovozního cla vyplývající z celního dluhu, jakmile mají potřebné údaje a zapíší ji do účetních dokladů nebo na jiný rovnocenný nosič údajů (zaúčtování). Jakmile je částka zaúčtována musí být odpovídajícím postupem sdělena dlužníkovi. Jen je-li částka splatného cla pro informaci zapsaná do celního prohlášení, mohou celní orgány stanovit, že nebude již sdělována dlužníkovi, pokud tato zapsaná částka odpovídá částce jimi stanovené. Částky cla sdělené celním orgánem, resp. nesdělené, pokud částka cla stanovená celním orgánem odpovídá informaci, kterou podal sám deklarant v celní deklaraci, musí být zaplacený do deseti dnů ode dne sdělení. CC neupravuje podmínky pro placení daní, jež se vybírají při dovozu.

Podle zákona o DPH vzniká daňová povinnost při dovozu zboží propuštěním do volného oběhu. Plátcí DPH tuto daň sami podle samostatné úpravy dané zákonem o DPH vyměřují ve svých daňových přiznáních a nemusí ji samostatně platit celnímu orgánu. Neplátcí daně pak tuto daň hradí společně s celním dluhem na základě sdělení celního orgánu. V případě spotřebních daní je daňová povinnost spojená s dovozem vybraného zboží uhrazována na základě sdělení celního orgánu.

Pokud porovnám vymezení vzniku daňové povinnosti spojené s dovozem zboží a samotnou splatnost daně se splatností cla, je patrné, že ačkoliv vznik daňové povinnosti je totožný se vznikem celního dluhu, daňový předpis samostatně splatnost daní vybíraných při dovozu nestanovuje. Zákon o DPH pouze stanovuje, kdy dochází k povinnosti přiznat daň při dovozu. V těchto případech pak správcem daně není celní orgán ale finanční úřad. Co se týče splatnosti daně, tak zákon o DPH jen odkazuje na celní předpisy.

Domnívám se, že zde dochází k určité chybě zákonodárce, který nesprávně vyhodnotil celní kodex a u splatnosti daně při dovozu odkázal na celní předpisy. CC totiž žádnou splatnost daní neřeší a ani řešit nemůže. Oblast daní totiž není bezvýhradně vyhrazena evropskému zákonodárci jako oblast cel. V praxi se splatností DPH při dovozu zachází stejně jako se clem.

Tento postup lze však akceptovat, protože pokud bychom hledali skutečnou splatnost daní při dovozu, při absenci úpravy v zákoně o DPH bychom museli vzít v úvahu obecný předpis, tj. zákon o správě daní a splatnost dovozovat dle tohoto předpisu. Pak bychom dovodili, že daň by měla být uhrazena ke dni vzniku daňové povinnosti, a ta jak jsem již výše uvedl, ve skutečnosti předchází okamžik, kdy dochází k placení cla.

Jiná otázka nastává v případě uplatnění čl. 221 čtvrtého odstavce CC, dle kterého tříletá lhůta neplatí, pokud celní dluh (a za ten lze považovat i případný rozdíl mezi původně vyměřeným clem a skutečnou výší cla, jež je určena po případné následné celní kontrole) vznikne v důsledku činu, který byl, v době kdy byl spáchán, trestný. Toto ustanovení podle mého názoru, nelze chápat jako jakési přerušení prekluzivní lhůty, protože po přerušení by pak znovu běžela nová prekluzivní lhůta.

První otázkou v této souvislosti je, zda existuje nějaká nová lhůta, ve které smí dojít k vyměření cla. Druhá otázka je, jak chápat spáchání trestného činu, tj. zda by mělo jít o takový čin, který je výsledkem pravomocného odsouzení. Spáchání trestného činu na přerušení prekluzivní lhůty v oblasti daní nemělo zásadní vliv. Zde se pak objevuje zcela zásadní problém, pokud daňový subjekt spáchá daňový trestný čin, avšak s ohledem na stanovenou prekluzivní lhůtu dle zákona o správě daní nemůže již dojít k dodatečnému vyměření příslušné daně zkrácené trestným činem.²⁷¹

²⁷¹ Např. trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby dle ustanovení § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku. Pokud by v důsledku tohoto trestného činu vznikla škoda ve výši větší než 500 000 Kč je promlčecí lhůta pro tento trestný čin 10 let. V případě škody vyšší než 5 000 000 Kč je promlčecí lhůta již 15 let.

Zatímco promlčecí lhůty dle trestního zákoníku ještě neuběhly, dle zákona o správě daní nemůže dojít k doměření příslušné daně. Tuto nelogičnost odstraňuje DŘ. Podle DŘ běh prekluzivní lhůty v případě spáchání trestného činu je staven a správce daně, tak bude moci příslušnou neodvedenou daň také vyměřit a následně tedy i vymáhat. Současně je zde však stanovena lhůta pro následné vyměření daně. Daň v důsledku pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu lze stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci. Protože podle daňového řádu se daní rozumí i clo není sporu o tom, že tato úprava se použije i pro celní řízení a doplňuje příslušné ustanovení čl. 221 CC.

V tomto směru jde o zcela novou právní úpravu koncepce prekluzivních lhůt pro stanovení daně, a to jak v otázce počátku jejího běhu, dále také v otázce jejího přerušení a stavení a konečně také v otázce speciální úpravy v otázkách souvisejících nezbytným prolomením jejího případného uplynutí ve vztahu k nejzávažnějším „celním a daňovým“ deliktům majícím trestněprávní relevanci, kdy nelze spravedlivě zohledňovat její případné předchozí uplynutí, a to jak pro umožnění zákonného stanovení daně a inkasa příslušné daně, která byla předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu nebo pro případy, kdy se daňový subjekt domáhá zániku trestnosti daňového trestného činu prostřednictvím účinné lítosti tak, aby její případné využití v trestním řízení nebylo limitováno prekluzivní lhůtou pro stanovení daně.

Jak již bylo na tomto místě naznačeno DŘ pamatuje na specifické situace, kdy sice již prekluzivní lhůty pro stanovení daně případně uplynuly a přesto je možné daň zákonně stanovit (vyměřit), což je vyhrazeno pro případy zjištění rozhodných skutečností plynoucích z příslušných trestních řízení týkající se daňových trestných činů, či ještě dříve, pokud je daňovým subjektem podáno příslušné daňové tvrzení a současně je i uhrazena tvrzená daň včetně jeho příslušenství, pokud je toho třeba pro dovolání se účinné lítosti daňovým subjektem v trestním řízení tak, aby i v těchto případech bylo možné daň zákonně stanovit a vybrat a aby tak nevznikala nedůvodná újma státu ve stanovení daně a nedůvodná újma daňovým subjektům v případě nemožnosti dovolání se účinné lítosti v trestním řízení ohledně daňového trestného činu, pokud by tato zákonná možnost dovolání se účinné lítosti byla závislá na zachování prekluzivní lhůty pro stanovení daně. Není však zcela zřejmé, jak by se měl zachovat správce daně v situaci za účinnosti ZSDP, vázán ustanovením § 47 odst. 1 ZSDP ve vztahu k promlčecí době podle trestního zákona, která u trestného činu zkrácení daně může činit např. až 15 let a za určitých podmínek i více.

Pachatel trestného činu, který chtěl využít ustanovení o účinné lítosti podle pravidel trestního zákona a zajistit si tak beztrestnost, musel příslušnému správci daně uhradit zkrácenou daň za všechna období, která ještě nebyla dle trestního zákona promlčena. Do dne vstupu do EU mohlo k přerušení prekluzivní lhůty dojít za stejných podmínek, jako jsou v ZSDP, tj. např. zahájením následné celní kontroly a jiných kvalifikovaných úkonů směřujících k vyměření celní povinnosti. Vstupem do EU tato úprava však pozbyla platnosti a přerušení prekluzivní lhůty u cla je nutné odvozovat od CC.

K ustanovení čl. 221 odst. 4 CC se vyjádřil Soudní dvůr EU, podle kterého k provedení právní kvalifikace jednání jako jednání, které může být předmětem trestního stíhání před soudem, jsou příslušné celní orgány povolané k tomu, aby určily správnou výši dotčeného dovozního nebo vývozního cla.²⁷² Problém však v tomto směru může způsobit příslušný procesní předpis, který vyměření cla po uplynutí prekluzivní lhůty umožňuje.

Podle daňového řádu je vyměření daně (tedy i cla) po skončení prekluzivní lhůty totiž možné jen po pravomocném odsouzení. Ve světle nejnovější judikatury NSS, je nutné tříletou prekluzivní lhůtu pro vyměření cla aplikovat i na případy ve vztahu k době, kdy celní zákon sám žádnou lhůtu nestanovoval. Domnívám se, že nelze vyloučit takovou interpretaci, že pokud bude v roce 2010 čin pravomocně soudem prohlášený jako trestný čin zkrácení cla za skutek provedený před rokem 2007 (více než tři roky pro vyměření cla), mohlo by tím dojít k možnosti vyměřit clo i po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty.

Problematiku vyměřování celních dluhů v souvislosti s trestnou činností je třeba zasadit do širšího evropského kontextu. Je to nezbytné z několika důvodů. Především je třeba zmínit časové hledisko. Období let 1997 – 1998 (dále jen „rozhodné období“), v němž předmětný celní dluh vznikl, spadá do dekády transformačního období přeměny právního řádu, který měl v budoucnu odpovídat požadavkům demokratického právního státu se sociálně-tržní ekonomikou. Nebylo však reálně možné přetvořit předrevoluční právní úpravu ze dne na den v legislativu odpovídající základním demokratickým principům a garancím právního státu. Pro toto období je typická existence mezer v zákoně různého druhu a charakteru.

²⁷² Viz případ výklad Soudního dvora z 18. prosince 2007 k otázce vlivu promlčení trestných činů na běh delší C-62/06, ZF Zefeser publikován na <http://curia.europa.eu/>. Hodnotu daného výkladu nesnižuje ani skutečnost, že Soudní dvůr EU posuzoval text předchozího nařízení, které bylo následně nahrazeno celním kodexem, když textace úpravy v daném ustanovení byla obdobná. Nebo např. ESD ve věci C-156/2000, v souvislosti s výkladem pojmu „*act that could give rise criminal court proceedings*“

V oblasti hospodářské kriminality bylo navíc charakteristické, že platné právo nebylo zpočátku schopno rychle reagovat na nově se objevující kriminální postupy. Cílem legislativních aktivit v tomto období bylo dovést český právní řád co nejrychleji na úroveň vyspělých evropských demokratických států. Legislativa v tomto období vybírala z možných variant řešení, aniž by měla možnost dost dobře odhadnout budoucí působení právní normy v komplexu českého právního řádu. Inspirací a vzorem pro změny právní úpravy se stala zejména vnitrostátní právní úprava „starých“ členských zemí EU, a tím také evropské právo, které v té době představovalo nedílnou součást vnitrostátního práva členských států EU.

Pro překlenutí mezer v české zákonné úpravě té doby tak má evropské právo zásadní podpůrný význam. Je převážně aplikováno vnitrostátními orgány členských států, a jeho působení tak lze analyzovat v kontextu vnitrostátní praxe jednotlivých členských států Společenství. Právním důvodem, proč je třeba přiznat komunitárnímu právnímu výkladu na posouzení problematiky překročení lhůt zásadní rámec, byť má nepřímý vliv, je její věcný charakter. Problematika vyměřování celních dluhů spadá do oblasti úpravy celní unie, vzniklé na základě Smlouvy o založení ES.

Celní unie, zahrnující zejména jednotné celní režimy a podmínky vyměřování cel, se stala podle ustanovení Smlouvy základní podmínkou volného pohybu zboží na území Společenství. ČR v rozhodném období nebyla členským státem EU a přímá aplikace komunitárního práva na právní skutečnosti tehdy vzniklé je tak vyloučena. ČR však vyplývaly závazky přímo z Evropské dohody o přidružení, jejímž cílem bylo zajistit rámec pro postupnou integraci ČR do EU.²⁷³

Ve svých ustanoveních zavázala Evropská dohoda o přidružení ČR ke sbližování českého vnitrostátního práva s právem EU²⁷⁴ a to jak pokud jde o předpisy stávající, tak budoucí. Účelem bylo zajistit postupně slučitelnost českých právních předpisů s právními předpisy EU. ČR se Evropskou dohodou o přidružení zavázala ke sbližování práva zejména v oblasti celního práva. V rozhodném období upravoval problematiku cel na úrovni Společenství CC. Nařízení se stalo účinným pro ČR k datu jejího přistoupení k EU 1. května 2004. Problematika celních dluhů vzniklých ve spojení s trestnou činností bylo součástí této úpravy. Stanovení doby, po níž je možno v takové situaci celní dluh vyměřit, a kdy dluh zaniká, bylo předmětem ustanovení čl. 221 odst. 3 CC.

²⁷³ Sdělení Ministerstva zahraničních věcí o přijetí Evropské dohody zakládající přidružení mezi ČR na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé ze dne 4.10.1993, č. 7/1995 Sb.

²⁷⁴ Čl. 69 a 70.

Toto ustanovení však především upravovalo obecnou tříletou lhůtu, v níž lze dlužníkovi sdělit výši celního dluhu, tedy celní dluh vyměřit a doručit výměr dlužníkovi. Druhá věta třetího odstavce upravovala výjimku z této lhůty. Podle úředního českého překladu nařízení, jestliže celní orgány nemohly určit přesnou částku cla dlužnou ze zákona v důsledku trestného činu, lze toto sdělení provést i po uplynutí obecné tříleté lhůty, pokud to platné předpisy dovolují.

V první řadě je třeba poznamenat, že české úřední znění se poněkud rozcházelo s anglickou a německou verzí téhož textu, jak byly publikovány ve Věstníku ES (OJ). Anglické znění podmínku pro uplatnění delší lhůty k vyměření celního dluhu, v důsledku neschopnosti celních orgánů určit přesnou částku cla formuluje jako: „an act that could give rise to criminal court proceedings.”

Podobně německá verze používá formulaci: „aufgrund einer strafbaren Handlung“. Zatímco tedy gramatický výklad českého znění spíše svědčí pro hmotněprávní chápání pojmu trestného činu, tedy že by mělo jít jen o taková jednání, která skutečně byla jako trestný čin stíhána a pravomocně odsouzena, citovaná jiná jazyková znění svědčí spíše o procesním chápání pojmu trestného činu. Zkrátka je postačující, pokud jde o jednání, jež je objektivně trestné, takže se předmětem trestního postihu může stát či stalo, bez ohledu na to, jak takové trestní řízení nakonec skončilo. Na tomto místě poznamenávám, že úprava čl. 221 odst. 3 nebyla úpravou zdaleka novou v rámci práva ES. Cílem vydání CC bylo ve své době kodifikovat roztržštěnou úpravu různých nařízení a směrnic vydávaných orgány ES v rámci celní unie.

Předchůdcem úpravy čl. 221 odst. 3 CC je Nařízení Rady²⁷⁵ (dále jen „Nařízení“), kde byla soustředěna úprava maximální délky lhůt pro vyměření cla. Toto nařízení upravilo standardní lhůtu pro vyměření cla v případech, kdy zboží již bylo deklarováno a propuštěno do určitého celního režimu, ale z nějakého důvodu nebyly přitom celnímu dlužníkovi vyměřeny všechny povinné celní platby. Nařízení tak pamatovalo na situace, jež nebyly *prima facie* spojeny s kriminálními aktivitami.

Šlo především o omyly ve výpočtu nebo nesprávné metody výpočtu celních dávek použité samotnými celními orgány. Proto nařízení vychází z úvahy, že celní dlužníci mají právo očekávat od celních orgánů vyšší záruky správnosti jimi použitých postupů, jak odpovídá veřejnoprávnímu charakteru úkonů celních orgánů.

²⁷⁵ Č. 1697/79275 (Ú. v. ES L 197, s. 1), dostupný na: <http://eur-lex.europa.eu/>.

Je tedy třeba omezit rozsah jejich „doměřovací“ činnosti tak, aby po uplynutí určité doby byla původně vyměřená výše celních povinností považována za konečnou. Čl. 2 odst. 1 tohoto Nařízení proto stanovil tříletou lhůtu, běžící od data kdy byla původně vyměřená částka daně zaúčtována, a pokud k tomu nedošlo, potom od data vzniku celního dluhu. Čl. 3 uvedeného Nařízení pak vylučoval aplikaci této lhůty v případech, kde přesná částka dovozních nebo vývozních cel za zboží nemohla být zjištěna v důsledku jednání, které může být předmětem trestního stíhání před soudem. Za těchto podmínek stanovil čl. 3 odst. 2 Nařízení, že příslušné orgány mají činit další kroky k zajištění dlužných částek v souladu s platnými ustanoveními vnitrostátního práva členských států.

Citované nařízení bylo následně zrušeno CC, který jeho úpravu zároveň věcně převzal v čl. 221 odst. 3, včetně odkazu na platné vnitrostátní předpisy členských států. Formulace článku 221 CC je však v několika ohledech odlišná od formulace Nařízení. Rozdíl je zejména v jinak stanoveném počátku běhu obecné tříleté lhůty. Podle čl. 221 CC běží tříletá lhůta od data vzniku celního dluhu, nikoliv od zaúčtování, jak ji stanovilo Nařízení. Zaúčtování spočívá na základě čl. 217 odst. 1 CC v zápisu částky cla celními orgány do účetních dokladů, popř. na jiný rovnocenný nosič údajů.²⁷⁶ CC byl tak změněn počátek běhu standardní tříleté lhůty ke sdělení celního dluhu dlužníkovi. Lhůta neměla napříště plynout od zaúčtování částky cla celním orgánem, ale od vzniku celního dluhu tak, že sdělení zaúčtované částky dlužníkovi již nelze po uplynutí tří let provést. CC tak upravil podmínky řádného standardního vyměření cla takto: 1. vznik celního dluhu + 2. zaúčtování částky cla + 3. sdělení částky dlužníkovi v průběhu tří let od vzniku celního dluhu = podmínky vyměření cla. Na případy spojené s trestnou činností se však tento běh lhůty nevztahoval. V takovém případě lze sdělení celního dluhu provést i po lhůtě, pokud to právní předpisy členských států ex lege dovolují. V roce 2000 nahradilo toto znění čl. 221 odst. 3 novým zněním Nařízením Evropského parlamentu a Rady.²⁷⁷ Problematika upravená původně v čl. 221 odst. 3 byla rozdělena do dvou nových ustanovení. Podle nového čl. 221 odst. 3 CC věty první, nelze provést sdělení dlužníkovi po uplynutí tří let ode dne vzniku celního dluhu.

²⁷⁶ Rozsudek Soudního dvora ES ze dne 23.2.2006, C-201/04, *Belgie v. Molenbergnatie MV*, ECR I-2049, bod 46.

²⁷⁷ Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 2700/2000 ze dne 16. listopadu 2000, kterým se mění nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává CC, dostupný na <http://eur-lex.europa.eu/>.

Podle druhé věty stejného ustanovení se však běh lhůty staví, a to ode dne podání opravného prostředku ve smyslu čl. 243 po dobu trvání řízení o tomto opravném prostředku. Ve smyslu čl. 243 CC je takovým opravným prostředkem jak opravný prostředek podaný proti prvostupňovému rozhodnutí, tak opravný prostředek podaný k soudu nebo k jinému vnitrostátnímu orgánu. Nový čl. 221 odst. 4 CC potom stanoví, že pokud vznikne celní dluh v důsledku činu, který byl v době, kdy byl spáchán, trestný, může být výše dluhu sdělena dlužníkovi za podmínek stanovených platnými předpisy i po uplynutí tříleté lhůty podle odstavce 3. Uvedené znění čl. 221 odst. 4 CC má hmotněprávní povahu, protože upravuje problematiku vyloučení určitých celních dluhů z užití standardní tříleté lhůty. Naproti tomu, znění ustanovení čl. 221 odst. 3 nařízení, věta druhá stanoví určitý procesní režim pro počítání standardní tříleté lhůty, a druhá věta tohoto článku má tedy procesní povahu.

Mělo by se tedy uplatnit na běh standardní tříleté lhůty od data účinnosti nařízení, to znamená sedmým dnem po vyhlášení v úředním věstníku ES. Tříleté lhůty k vyměření cla, které by započaly běžet v roce 1997, by tak stále ještě běžely v době účinnosti nařízení, a bylo by tedy možno uvažovat o analogickém výkladu, podle něhož by se tyto lhůty stavěly k datu prvního úkonu celních orgánů ve věci, který by byl ještě v rámci tříleté lhůty. Jak vnitrostátní předpisy různých států zacházejí s celními dluhy vzniklými v souvislosti s jednáním, jež může být trestně stíháno, jakým způsobem běží a jak dlouhé jsou lhůty stanovené pro doměření takových celních dluhů? To je předmětem dalšího pojednání níže uvedené kapitoly.

8.2.1. Právní úprava lhůt v jiných státech Evropských společenství

Spolková republika Německo:

V rozhodném období let 1997 a 1998 problematiku určení délky promlčecích lhůt pro dovozní a vývozní cla upravoval vedle CC, jako speciálního předpisu pro vyměřování dovozních a vývozních cel, rovněž daňový řád.²⁷⁸

Ustanovení § 169 a 170 daňového řádu měla ve vztahu k problematice upravené celním kodexem pouze subsidiární význam. Příslušná ustanovení daňového řádu umožňovala vyměřit daň pouze po dobu vyměřovací lhůty, a to i pokud by šlo o případy zjevných omylů finančních orgánů. Lhůta byla zachována, jestliže byl před jejím uplynutím vydán příslušným finančním orgánem platební výměr, nebo bylo-li za zvláštních podmínek stanovených správním řádem zveřejněno vyrozumění. Promlčecí lhůta pro vyměření²⁷⁹ činila jeden rok

²⁷⁸ Abgabenordnung, [http://www.jusline.de/Abgabenordnung_\(AO_1977\).html](http://www.jusline.de/Abgabenordnung_(AO_1977).html).

²⁷⁹ Festsetzungsverjährung.

v případě spotřebních daní a slev na nich a pět let, pokud jde o daně a slevy na dani, které nejsou spotřební daní ani dovozními či vývozními cly ve smyslu čl. 4 č. 10 a 11 CC.²⁸⁰

Vedle toho ale příslušela speciální desetiletá lhůta určená daňovým řádem pro vyměření daně, pokud šlo o daňové podvody. Pětiletá lhůta byla stanovena pro případy nedbalostního krácení daně.

To platilo i tehdy, pokud podvod nebo nedbalostní krácení daně nebylo zaviněno daňovým dlužníkem, ani osobou, kterou si ke splnění své daňové povinnosti dlužník sjednal. Ustanovení § 170 daňového řádu určuje obecný počátek běhu lhůty. Ta začne běžet skončením kalendářního roku, v němž daň vznikla nebo se stala nepodmíněnou. Kromě toho obsahuje daňový řád speciální počátky běhů lhůt pro specifické případy, jako je daň darovací či dědická. Citované ustanovení daňového řádu tak upravuje stavění lhůt v některých případech. Napadením daňových výměrů opravnými prostředky či žalobou se lhůty staví do doby vydání pravomocného rozhodnutí. Vedle toho se lhůty staví také v souvislosti s vyšetřováním. Pokud celní vyšetřovací úřad zahájí vyšetřování celního dlužníka před skončením lhůty pro vyměření daně, lhůty neběží, dokud není platební výměr vydaný v souvislosti s vyšetřováním v právní moci. Právní úprava Německé spolkové republiky pokud jde o lhůty k vyměření cel, byla v rozhodném období soustředěna do celního kodexu Společenství. Proto německý daňový řád ustanovením § 169 odst. 2 délku lhůty pro vývozní a dovozní cla nestanoví – stanovil ji přímo celní kodex v ustanovení čl. 221 odst. 3. Kromě toho ale stanovil daňový řád dvě speciální lhůty, pětiletou a desetiletou, pro případy neúmyslného krácení daně a daňového podvodu. Systematika daňového řádu by umožňovala aplikaci obojí lhůty na dovozní a vývozní cla.

Zvláštní předpis upravující problematiku dovozních a vývozních cel, celní kodex, však umožňuje použít na vyměření dovozních a vývozních cel pouze delší, desetiletou lhůtu, pokud jde o podvody, a tedy jednání objektivně trestné. V oblasti vyměření dovozních a vývozních cel se tak nemůže uplatnit kratší, pětiletá lhůta, která je určena pro případy daňových deliktů.

Ustanovení čl. 221 odst. 3 nařízení ovšem ze speciální úpravy lhůt v oblasti vývozních a dovozních cel vyjímá pouze jednání, jež může být předmětem trestního stíhání.

²⁸⁰ Ein Service des Bundesministeriums der Justiz in Zusammenarbeit mit der juris GmbH - www.juris.de, „Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 22. Dezember 2011 (BGBl. I S. 3044) geändert worden ist“, str. 73 a násl.

Ve všech ostatních případech se ve vnitrostátním právu užije, pokud se týče vývozních a dovozních cel, lhůta tříletá. To mimo jiné vyplývá také z rozsudku Soudního dvora ES.²⁸¹ Vedle toho upravuje vnitrostátní právo také specifickou problematiku stavění lhůt v souvislosti s vyšetřováním celních podvodů. K této věci celní kodex nic nestanoví, a v plném rozsahu se zde proto uplatní vnitrostátní úprava.

Italská republika:

Italská právní úprava je provedena prostřednictvím přímého odkazu na čl. 221 odst. 3, resp. 4 Nařízení 2913/92 CC. Podle čl. 84 Prezidentského dekretu č. 43 z 23.1.1973,²⁸² věty druhé, je-li částečné nebo úplné nezaplacení celního dluhu důsledkem trestného činu, běží tříletá lhůta ode dne, kdy rozhodnutí trestního soudu nabude právní moci.

Francouzská republika:

Ve Francouzské republice (dále jen Francie) je celní právo upraveno obecně v celním zákoníku (Code des douanes), který byl přijat dne 8. července 1963 a publikován o čtyři dny později.²⁸³ Francouzské celní právo podřazuje odlišnému právnímu režimu předmět cla, pokud je deklarovaný a pokud je nedeklarovaný. V případě deklarovaného cla existují pevně stanovené lhůty v jakých je možné clo vyměřit či doměřit. Tyto lhůty jsou v zásadě navázány na skutečnost dovozu (nebo vývozu). Oznamovací (deklarační) povinnost je rovněž lhůtou navázána na dovoz (nebo vývoz). Tyto lhůty jsou poměrně krátké a nepřesahují dobu tří let. Zánik práva není formulován jako promlčení práva, ale jako uplynutí času, ve kterém zanikne oprávnění státu procesně zareagovat na jemu dostatečně známou skutečnost.

Právní režim nedeklarovaného zboží (fr. contrebande) se řídí ust. čl. 417 an. celního zákoníku. Právní úprava promlčení práva na vyměření daně je pak popsána v ustanovení čl. 352 až 355 celního zákoníku. Sám celní kodex upravuje i procesně sankční režim v podobě soudního správního trestání (i právnických osob) a definuje konkrétní skutkové podstaty celních deliktů.

²⁸¹ Ve věci C-273/90 Meico-Fell

²⁸² www.nacr.cz/D-knih/G-bibl8.htm.

²⁸³ Décret n° 63-673 du 8 juillet 1963 Journal Officiel du 12 juillet 1963, dostupný na http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/general/community_code/index_fr.htm...

Právo vyměřit clo za nedeklarované zboží je pak tříleté, přičemž oznámením o zahájení řízení o vyměření se tato lhůta přerušuje (čl. 354); počátek běhu lhůty je dán rozhodnou skutečností (*fait générateur*); pojem rozhodná skutečnost se nevztahuje úzce k dovozu nebo vývozu zboží, ale k dopadu na zájem chráněný celním zákonem (ekonomická soustava státu), tedy v praxi, kdy se konkrétní zboží manifestovalo nějakým způsobem navenek na trhu, který je clem chráněn.

Lhůty k zahájení správního sankčního řízení jsou obecné jako v případě každého sankčního správního řízení, tedy zpravidla tříleté od dokonání stíhaného skutku. V případě, že někdo spáchá trestný čin, kterým je porušeno i celní právo, neplatí žádná z uvedených lhůt a uplatní se lhůta třicetiletá k vyměření daně.

Belgie:

Belgické celní právo je upraveno všeobecným celním a akcízovým zákoníkem.²⁸⁴ Tento zákon byl později měněn; nejvýrazněji v letech 1977 a 1976, a to dalšími zákony a královskými výnosy. Zákon sám o sobě neupravoval otázku promlčení celních (a akcízových) dluhů.

Otázka promlčení byla upravena později po přijetí tohoto zákona v roce 1873 přijetím zákon ze dne 17. srpna 1873 o promlčení v oblasti daňové nebo kárné.²⁸⁵

Zákon o promlčení byl později změněn (konsolidován) královskou vyhláškou²⁸⁶ potvrzenou zákonem ze dne 6. července 1978 o clu a spotřebních daních (*Belgisch Staatsblad*, 12. srpna 1978). Podle uvedených právních norem je stanovena obecná tříletá promlčecí lhůta. Její běh se staví činností orgánů, které vyšetřují existenci celního dluhu, přičemž tato činnost nemusí být nutně známa tomu, kdo je povinným z dluhu. Promlčecí lhůta počíná běžet poté znovu od okamžiku posledního úkonu ve věci nebo od okamžiku právní moci rozsudku, podle kterého byl spáchán trestný čin (či jiné provinění).

Právně vytvořená vazba mezi stavěním lhůty podle celního práva a postupem orgánů podle trestního nebo správního práva je z hlediska dikce zákona velmi volná. Tak jak je popsána shora a v praxi aplikována, je do značné míry výsledkem výkladu, který dává obě oblasti práva do úzké souvislosti.

²⁸⁴ La loi générale du 26 août 1822 relative aux douanes et accises (z 26. srpna 1822), dostupný na www.legilux.public.lu/leg/textescoordonnes/...lois.../DOUANES.pdf.

²⁸⁵ Loi du 17 août 1873 relative à la prescription en matière fiscale ou disciplinaire.

²⁸⁶ Loi sur les douanes (LD) du 18 mars 2005 ze dne 18. července 1977 *Belgisch Staatsblad*, 21. září 1977, s. 11425.

Faktem ovšem je, že v minulosti byly tyto právní oblasti upraveny prakticky týmiž zákony. Podle belgické praxe se vymáhá celní dluh v prodloužené lhůtě i na těch, kdo nebyli pachateli trestného činu.

Otázka, zda lze vyměřit dluh (nebo zahájit jeho vyměřování) v takto prodloužené lhůtě prošla i testem konformity s evropským právem (rozsudek ESD ve spojených věcech C-124/08 a C-125/08). Tento závěr se neopírá o výslovné znění zákona, ale o jeho extenzivní výklad. Tento extenzivní výklad obstál v testu konformity s evropským právem.

Lucembursko:

Právní úprava Lucemburska se neliší od právní úpravy Belgie. Celní právo Belgie je téměř bez výhrady recipováno jako celek.

Švýcarsko:

Švýcarsko není členskou zemí Evropských společenství a není podřízeno jurisdikci Evropského soudního dvora; Evropský celní kodex Švýcarsko v rámci ujednání mezi Evropskými společenstvími a Evropským sdružením volného obchodu nezavazuje.

Švýcarské celní právo stanoví obecnou pětiletou lhůtu podle ustanovení § 75 odst. 1 celního zákona ze dne 18. března 2005.²⁸⁷ Lhůta se přerušuje jakýmkoliv úkonem orgánu veřejné moci, který směřuje k odkrytí existence celního dluhu. Přerušení je účinné vůči všem dlužníkům.

Lhůta neběží po dobu, po jakou je celní dlužník mimo dosah jurisdikce švýcarských orgánů. Celní dluh se promlčí v absolutní lhůtě patnácti let. Absolutní lhůta se neuplatní, pokud je celní dlužník trestně stíhán.

V takovém případě se promlčení řídí zvláštními ustanoveními trestního zákona. Tato právní úprava, která byla přijata v referendu, nahradila předchozí právní úpravu danou zákonem o clech ze dne 1. října 1925. V době přijetí nového zákona se stará zákonná úprava od té nové nelišila, obdobná právní úprava platila poslední desetiletí.

²⁸⁷ http://www.admin.ch/ch/f/rs/631_0/a75.html

Španělsko:

Ve španělském právu se problematika promlčení upravuje v souhrnné normě, konkrétně v obecném zákoně berním²⁸⁸, který se od svého přijetí vztahoval na oblast daní a cel. Od účinnosti Evropského celního kodexu se jeho ustanovení v rozsahu v jakém se liší od tohoto zákona uplatní přednostně. Článek 66 zmiňovaného berního zákona stanoví obecnou čtyřletou lhůtu, která se od účinnosti Evropského celního kodexu uplatní pouze pro oblast daní. Lhůta se uplatní jak na vyměření, tak na vymožení, a to pokaždé samostatně.

Značný rozsah zákonného textu je věnován počátku běhu promlčecí lhůty, který je koncipován tak, že je počátek obvykle vztažen ke skutečnosti, která buďto nepochybně je celním orgánům známa (celní deklarace) nebo by s přihlédnutím ke všem okolnostem měla být celním orgánům známa (zajištění zboží apod.).

V případě vymáhacího řízení je počátek stanoven okamžikem vyměření cla nebo daně. Existují okolnosti, které staví běh promlčecí lhůty (čl. 67), mezi něž patří téměř veškerá správní opatření, která jsou směřována k uplatnění daně, včetně správních řízení proti dlužníkům. Španělské právo sice nezná delší promlčecí lhůty pro případ trestných činů, ale zvláštní právní úpravy umožňují pro případ soudního řízení uložit povinnost zaplatit vzniklou škodu v adhezním řízení, přičemž takto uložená povinnost nemá charakter daně nebo cla, ale specifické právní povinnosti uložené soudem.

8.2.2. Analogie při hledání lhůt v Evropském právu

Výklad Nařízení Rady č. 1697/79 a č. 2193/92 CC v judikatuře Soudního dvora ES. Výklad pojmů obou výše zmiňovaných nařízení se stal předmětem rozhodnutí o předběžných otázkách, jež byly v dalších letech řešeny Soudním dvorem ES v řízení podle čl. 177 (nyní čl. 234) Smlouvy. Soudní dvůr se v několika rozhodnutích věnoval otázkám přímo souvisejícím s krácením celních sazeb v souvislosti s jednáním, jež by mohlo být předmětem trestního řízení. Před soudním dvorem ES byly řešeny problémy vztahu trestního a celního řízení, včetně problematiky běhu prekluzivních a promlčecích lhůt.

Soudní dvůr zde vyložil tyto otázky ve světle základních principů právního státu, jako je právo na spravedlivý proces, princip právní jistoty a předvídatelnosti rozhodování správních a soudních orgánů.

²⁸⁸ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ze dne 17. prosince 2003 http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.html.

Proto mají závěry Soudního dvora ES teoretický význam pro správný výklad příslušných ustanovení české právní úpravy, pokud jde o posouzení případů vykazujících obdobné skutkové okolnosti. Mohou tedy pomoci najít řešení otázky běhu celních lhůt v souvislosti s jednáním, jež může být předmětem trestního stíhání.

Ve věci Meico-Fell²⁸⁹ chtěl Hesenský finanční soud (Hessisches Finanzgericht) položením předběžné otázky zjistit, co má vnitrostátní soud rozumět pod pojmem „jednání, jež může být předmětem trestního stíhání před soudem“ podle Nařízení 1697/79. Musí jít o jednání, jež je jako trestné označeno v trestním zákoně, nebo může jít také o jiná porušení daňových ustanovení? Vnitrostátní soud měl rozhodnout, zda nárok celních úřadů na vyměření a vymožení celního dluhu neprekludoval. Řešení záviselo na tom, zda se na posuzovanou věc uplatní tříletá prekluzivní lhůta podle čl. 3 Nařízení, nebo delší, vnitrostátním právem v té době stanovená pětiletá lhůta předvídaná pro případy krácení daně.

V dané věci byla provedena celní kontrola ve společnosti Meico-Fell ohledně zboží dovezeného v období od července 1980 do června 1983. Celní orgány zjistily, že společnost posílala surové mývalí kůže do Kanady a pak je reimportovala deklarované jako od cla osvobozené surové kůže jiných zvířat. V důsledku nesprávné celní deklarace tak vznikl nedoplatek celního dluhu, jehož zaplacení začal vnitrostátní celní úřad vymáhat.

Mezi účastníky bylo nesporné, že tříletá lhůta podle čl. 2 Nařízení již uběhla, a Meico-Fell uplatnila námitku prekluze podle čl. 2 odst. 1 Nařízení. Celní úřad naproti tomu argumentoval, že může doměřit celní dluh s odkazem na výjimku podle čl. 3 Nařízení. Celní orgány vykládaly čl. 3 Nařízení v souvislosti s § 169 německého Daňového řádu (Abgabenordnung)²⁹⁰, který na případy krácení daně v té době pamatoval delší, pětiletou lhůtou.

Německý vnitrostátní soud však dospěl k závěru, že jednání Meico-Fell žádnou konkrétní vnitrostátní trestní skutkovou podstatu nenaplnilo. Šlo pouze o správní přestupek, za který mohla být udělena pokuta. Bylo tedy třeba rozhodnout, zda i takový přestupek spadá do rozsahu čl. 3 Nařízení. V opačném případě by se musela uplatnit kratší lhůta dle čl. 2 Nařízení, a nikoliv delší lhůta dle německého daňového řádu. Dlužná daň by tak byla promlčena. Generální advokát Van Gerven ve svém stanovisku k věci argumentoval jednotnou aplikací evropského práva.

²⁸⁹ „Trestný čin“ ve smyslu čl. 221 odst. 3 (C-273/90 Meico-Fell)

²⁹⁰ <http://de.wikipedia.org/wiki/Abgabenordnung>

Dovozoval, že je třeba tuto otázku na území členských států posuzovat jednotně. Na druhou stranu se ale odmítl přiklonit k příliš širokému a vágnímu výkladu, který by byl v rozporu s principem právní jistoty²⁹¹. Soudní dvůr v těchto ohledech vývodům generálního advokáta přisvědčil. Na předběžnou otázku odpověděl tak, že pod pojmem „jednání, jež by se mohlo stát předmětem trestního stíhání“ je třeba rozumět pouze skutkové podstaty vnitrostátního trestního práva. Pouze tam, kde taková skutková podstata podle vnitrostátního trestního práva existuje, mohou vnitrostátní orgány uplatnit delší lhůty k vyměření cla. Vliv promlčení trestných činů na běh delší prekluzivní lhůty pro vyměření cla.²⁹²

K otázce prekluze nároku na vyměření cla v souvislosti s trestným činem se Soudní dvůr ES vyjádřil rovněž v souvislosti s výkladem Nařízení 1697/79. Rozsudek Soudního dvora o předběžné otázce byl vydán v období, kdy již bylo toto Nařízení zrušeno přijetím celního kodexu. Ve sporu ve věci projednávané před portugalským Supremo Tribunal Administrativo šlo o to, který vnitrostátní orgán je oprávněn stanovit, že určité jednání dlužníka je skutečně „jednáním, jež může být předmětem trestního stíhání před soudem“ ve smyslu čl. 3 Nařízení. Jsou to celní orgány, nebo trestní soud? A je-li trestní stíhání dlužníka v důsledku výroku trestního soudu zastaveno, umožňuje taková situace stále aplikaci delší, vnitrostátním právem stanovené desetileté lhůty celními orgány pro vyměření daně? Předmětem řízení byl spor o celní dluh, vyměřený společnosti ZF Zefeser. V roce 1993 vyložilo plavidlo plující z Turecka v portugalském přístavu olivový olej pro společnost Zefeser, s tím že s další částí oleje měla loď pokračovat do španělského přístavu.

Španělské celní orgány po více jak třech letech vyrozuměly portugalské celní orgány, že loď ve skutečnosti do Španělska dorazila bez deklarovaného nákladu. Portugalské celní orgány na tomto základě doměřily společnosti Zefeser dlužné clo. V březnu 1997 zahájily příslušné orgány trestní vyšetřování proti vedoucím pracovníkům společnosti pro nedovolené obchodování, padělání listin, podvod a účast na zločinném spolčení. Společnost ZF Zefeser však nakonec uspěla se svou žalobou proti doměření cla. Tribunal Central Administrativo jako odvolací instance totiž dospěl k závěru, že je třeba ve vztahu k vyměřenému clu použít tříletou promlčecí lhůtu, vzhledem k tomu, že trestní stíhání ve věci bylo zastaveno, částečně z důvodu promlčení a částečně pro nedostatek důkazů. Portugalské ministerstvo financí pak napadlo tento rozsudek u Supremo Tribunal Administrativo.

²⁹¹ Stanovisko Generálního advokáta Van Gervena ve věci Meico-Fell v. Hauptzollamt Darmstadt ze dne 26.9.1991, bod 8.

²⁹² C-62/06 ZF Zefeser.

Generální advokát Trstenjak se ve svém stanovisku v této věci přiklonila k názoru, že pokud příslušný trestní soud považuje jednání posuzované v trestním řízení za promlčené, nemůže mít správní soud rozhodující o napadeném výměru za to, že došlo k „jednání, které může být předmětem trestního stíhání před soudem“, ve smyslu čl. 3 Nařízení 1697/79. Soudní dvůr se s názorem generální advokátky neztotožnil. Podle jeho názoru je delší desetiletá promlčecí lhůta stanovena vnitrostátním právem celním orgánům ke stanovení správné výše dovozního nebo vývozního cla, nikoliv k vyslovení viny v trestním řízení. O posledně zmíněné otázce přísluší rozhodnout trestnímu soudu.

Zato k provedení právní kvalifikace „jednání, které může být předmětem trestního stíhání před soudem“ ve smyslu Nařízení jsou povolány celní orgány. Čl. 3 Nařízení proto nepožaduje, pokud jde o promlčecí dobu, pro úkony k vybrání nezaplaceného cla, aby bylo trestní stíhání před soudem v trestním řízení skutečně zahájeno, ani aby byli jeho původci za toto jednání odsouzeni, ani aby takové trestní stíhání nebylo promlčeno. Soudní dvůr se tak ve věci Zefeser vyslovil ve prospěch procesní autonomie celních orgánů ve vztahu k trestnímu právu procesnímu. Pozdní zaúčtování částek cla v případě dluhu vzniklého v důsledku jednání, které může být předmětem trestního stíhání před soudem.²⁹³

Soudní dvůr ES dospěl k výslovnému závěru, že obecná tříletá lhůta podle čl. 221 odst. 3 se neuplatní a dlužník lze platně sdělit částku dlužného cla i po uplynutí tří let od vzniku celního dluhu, pokud nebylo možné přesnou částku cla určit následkem trestného činu. V hlavní věci šlo o podvody při dovozu masa, k nimž došlo v Belgii v polovině devadesátých let. Na evropský trh bylo uvedeno za nízké ceny maso ze třetích zemí, které podle platných norem Společenství a členských států nebylo určeno k lidské spotřebě.

V důsledku podvodů s masem však příslušné orgány neměly k dispozici informace nutné pro správné zaúčtování cla a došlo k celním únikům. Předmětem sporu se následně stalo oprávnění celních orgánů dlužné clo doměřit, vzhledem k tomu, že k zaúčtování cla došlo pozdě, takže sdělení dlužníkovi bylo provedeno až po uplynutí obecné tříleté lhůty. Kromě toho celní dlužníci namítali, že sami nebyli podle soudních rozhodnutí trestního soudu pachateli uvedených trestných činů. Soudní dvůr konstatoval, že sdělení částky dovozního nebo vývozního cla celními orgány dlužníkovi může být platně provedeno pouze tehdy, pokud byla částka cla předtím celními orgány zaúčtována.

²⁹³ C-124/08 a C-125/08, Snauwaert a ostatní v. Belgie.

Naopak ale odmítl názor, že by celní orgány mohly po uplynutí tří let od okamžiku vzniku celního dluhu platně provést sdělení částky cla pouze ve vztahu k pachateli trestného činu, v jehož důsledku nebylo možné přesnou částku cla určit. Kvalifikaci jednání jako „trestný čin“, provedenou celními orgány, nelze zaměňovat s určením, že skutečně došlo k protiprávnímu jednání podle trestního práva. Uvedená kvalifikace se provádí pouze v rámci a pro účely správního řízení, jehož cílem je umožnit celním orgánům napravit vybrání dovozního nebo vývozního cla v nesprávné nebo nedostatečné výši.²⁹⁴ Částka cla může být sdělena dlužníkovi i po uplynutí lhůty tří let od okamžiku vzniku celního dluhu, pokud nebylo možné přesnou částku cla určit následkem trestného činu – a to i tehdy, není-li dlužník pachatelem takového trestného činu. Soudní dvůr tak výslovně identifikoval souvislost celního dluhu s jednáním, jež může být předmětem trestního stíhání, jako situaci nesrovnatelnou s případy běžného celního dluhu. Proto zde také nelze uplatnit obecnou tříletou lhůtu, jak vyplývá i ze systematiky čl. 221 celního kodexu.²⁹⁵

Zaúčtování částky cla v souvislosti s jednáním, které může být předmětem trestního stíhání před soudem²⁹⁶. Jednou ze změn zavedených do komunitárního práva Nařízením 2913/92 oproti Nařízení 1697/79 byla změna v počátku běhu standardní tříleté lhůty ke sdělení celního dluhu dlužníkovi. Ta neměla napříště plynout od zaúčtování částky cla celním orgánem, ale od vzniku celního dluhu tak, že sdělení takto zaúčtované částky dlužníkovi již nelze po uplynutí tří let provést. Z toho logicky vyplývá, že zaúčtování částky cla je úkonem předcházejícím sdělení částky dlužníkovi. Spor v hlavním řízení se týkal zaúčtování částky dlužného cla v souvislosti s podvodným propuštěním do volného oběhu různých součástí etylalkoholu. Podle belgického vnitrostátního práva upravují určování a sdělování cel v případech celních deliktů zvláštní předpisy.

V případech protiprávních trestných činů jsou částky cla sdělovány protokolem vypracovaným vyšetřovateli, z nichž je alespoň jeden zaměstnancem správy cel nebo osobou správou cel pověřenou. V hlavním řízení se pak společnost Distillerie Smeets Hasselt NV odvolávala na ustanovení čl. 217 odst. 1 a 221 odst. 1 a tvrdila, že takový protokol nepředstavuje účetní doklad nebo jiný rovnocenný nosič údajů ve smyslu čl. 217 odst. 1 Nařízení a nejde tak o řádné zaúčtování podle celního kodexu.

²⁹⁴ Rozsudek Soudního dvora ES ze dne 16.7.2009 ve věci C-124/08 a C-125/08, *Snauwaert a další v. Belgie*, bod 26.

²⁹⁵ Tamtéž, bod 30 a 32.

²⁹⁶ *Distillerie Smeets Hasselt NV v. Belgie* a ostatní a související věci, C-126/08.

Soudní dvůr rozhodl věc tak, že poukázal na zmocnění obsažené v čl. 217 odst. 2. Podle něj přísluší členským státům stanovit podrobná pravidla pro zaúčtování, která se mohou lišit podle míry jistoty, kterou mají v daném okamžiku celní orgány s ohledem na okolnosti, za nichž celní dluh vznikl, že částka cla bude zaplacená. Pokud se pak postup vybírání částky cla vztahuje k celnímu dluhu vzniklému v důsledku podvodu spočívajícího v porušení použitelných celních právních předpisů, nemohou si být celní orgány jisty, že tato částka bude zaplacená. Proto může vnitrostátní právo stanovit, že zaúčtování částky cla vyplývající z celního dluhu je provedeno zapsáním takové částky do protokolu, vypracovaného za účelem zjištění porušení právních předpisů příslušnými celními orgány. Z předchozího výkladu komunitárního práva vyplývá, že obecná tříletá lhůta skutečně není určena k aplikaci na případy krácení cla v souvislosti s trestnou činností. Komunitární právo prostřednictvím Nařízení 1697/79 a 2913/92 umožnilo vyloučení této lhůty a jiný postup podle vnitrostátních právních předpisů. Původní znění formulace Nařízení, umožňovalo odchýlný postup, pouze pokud následkem trestného jednání nemohly celní orgány určit přesnou částku cla. Znění novelizované Nařízením 2700/2000 již pouze stanoví, že výši dluhu lze dlužníkovi sdělit za podmínek stanovených platnými předpisy i po uplynutí tříleté lhůty podle čl. 221 odst. 3 Nařízení.

Komunitární právo pro tyto případy nestanoví počátek běhu lhůt, na rozdíl od počátku obecné tříleté lhůty, která běží od data vzniku celního dluhu. Z gramatického výkladu čl. 221 odst. 3 Nařízení naopak vyplývá, že komunitární právo ponechává vnitrostátnímu právu naprostou volnost i ohledně prostředků, jež budou při doměřování cla v takovém případě zvoleny. Vnitrostátním právem samozřejmě nelze nestanovit vůbec žádnou lhůtu či jiný postup, v jehož důsledku by byla obecná tříletá lhůta vyloučena. Podle okolností takto stanovených se však namísto tříleté lhůty uplatní buď speciální lhůta podle správních předpisů, nebo jiný postup, který samostatně řeší otázku finality rozhodnutí celních orgánů.

Obecně lze říci, že vnitrostátní právo členských států Společenství jde ve většině případů cestou stanovení delších správních lhůt pro doměření cla. Lhůty pro doměření cla se často počítají rozdílným způsobem, včetně rozdílného okamžiku, od něhož lhůty běží. Počátek a délka lhůty v případech vyměření daně v souvislosti s jednáním, které může být předmětem trestního stíhání před soudem je zásadní. Tříletá lhůta stanovená právními předpisy Společenství chrání celního dlužníka, který deklaroval zboží v dobré víře.

Tříletá lhůta plynoucí od vzniku celního dluhu je zde přiměřená okolnostem, za nichž celní dluh vznikl. Bylo by nepřiměřené, kdyby za takových okolností mohly celní orgány po uplynutí tří let odkazovat na svůj omyl či jiný nedostatek při vyměření daně. Důvodem existence speciální úpravy lhůt a prostředků pro doměření cla v případě souvislosti s trestnou činností je skutečnost, že nejde o věcně, ani procesně srovnatelné situace s takovým doměřením u běžného celního dlužníka.

Tato skutečnost vedla Soudní dvůr ES v rozsudku ve věci *Snauwaert* k výslovnému konstatování, že čl. 221 odst. 3 celního kodexu musí být vykládán v tom smyslu, že celní orgány mohou dlužníkovi platně sdělit částku cla dlužného ze zákona po uplynutí lhůty tří let od okamžiku vzniku celního dluhu, nebylo-li možné přesnou částku cla určit následkem trestného činu, a to i tehdy, není-li uvedený dlužník pachatelem tohoto trestného činu.²⁹⁷ Pokud měla Česká republika ve vztahu k posuzovanému období let 1997 – 1998 zajistit sblížení práva s právem Společenství, potom by patrně nemělo být připuštěno, aby standardní obecná lhůta, resp. počátek takové standardní lhůty, byly aplikovány bez rozlišování i na případy, kde toto užití komunitární legislativa i judikatura výslovně vyloučili.

To je podstatné i pro možná řešení ve vztahu k rozhodnutí NSS²⁹⁸ a jeho dopadu na posouzení prekluzivních lhůt. Pokud bych měl uplatňovat princip analogie práva, musí jít o aplikaci pouze v rámci srovnatelných situací.

Princip práva na spravedlivý proces a procesní zásada rovnosti zbraní, která zakazuje, aby jedna strana řízení byla nepřiměřeně zvýhodněna, se v komunitárním právu odráží v rozdílné délce, ale i v počátku lhůt a jejich stavění s ohledem na odlišnou povahu věcí. Tyto principy musí respektovat rovněž výklad a aplikace ustanovení § 4 odst. 2 ZSD na posuzované okolnosti. Podle mého názoru komunitární právo a právo členských států poskytuje dostatečně přesvědčivou argumentaci pro to, že uplatnění standardních lhůt na vyměřování celního dluhu v těchto situacích je vyloučeno a že by měly být aplikovány jiné, delší lhůty nebo úplně jiné postupy při vyměřování celního dluhu. Komunitární úpravou, je možno v rámci úsilí o sjednocující výklad argumentovat, i pokud jde o období před vstupem České republiky do EU. Lze si tedy položit otázku, zda by bylo možné nalézt řešení opírající se o jinak koncipovanou lhůtu, jejíž volba by však zůstávala v rámci právně filosofických intencí citovaného rozsudku NSS.

²⁹⁷ Rozsudek Soudního dvora ES ze dne 16.7.2009 ve věci C-124/08 a C-125/08, *Snauwaert a další v. Belgie*, bod 32.

²⁹⁸ NSS ze dne 19.2.2009, č.j. 1 Afs 15/2009-105, dostupný na www.nssoud.cz.

První obtíží je fakt, že samotné komunitární právo žádnou delší alternativu nenabízí, ale ponechává řešení této věci na právních předpisech členských států. To je celkem logické, vezmeme-li že v rozhodném období bylo trestní právo ve výlučné kompetenci členských států Společenství. České vnitrostátní právo však v rozhodném období se samostatnou úpravou pro vyměřování celních dluhů v souvislosti s trestnou činností, ale ani obecně, nepočítalo.

Soudobá úprava celních předpisů obsahuje toliko speciální ustanovení § 320 CZ, které vymezuje okruh řízení před celními orgány mimo jiné i odkazem na zvláštní zákony. Ve vztahu k problematice vyměřování daní v souvislosti s jednáním, které může být předmětem trestního stíhání před soudem, však úprava zvláštních zákonů stanoví o působnosti celních orgánů pouze ve vztahu k trestnímu právu procesnímu, které neupravuje hmotněprávní lhůty. Ty však stanoví trestní právo hmotné, a to jako promlčecí lhůty jednotlivých trestných činů.

Ty představují trestní skutkové podstaty takových jednání, jež mohou být předmětem trestního stíhání, a v tomto směru vyhovují výkladu formulace „jednání, jež může být předmětem TR před soudem“ podle ustanovení čl. 3 nařízení 1697/1979 a navazující komunitární legislativy, jak jej podal Soudní dvůr ES ve věci Meico-Fell²⁹⁹. Myslitelným řešením je tak možnost použít hmotněprávní promlčecí lhůty, vztahující se k těmto trestním skutkovým podstatám, jako konečné meze oprávnění celního orgánu vyměřit daň.

Důležitou okolností pro užití této analogie je systematika ustanovení § 67 trestního zákona o promlčení trestných činů. Kritériem pro stanovení promlčecí doby je horní hranice trestní sazby stanovené TZ v závislosti na konkrétních skutkových podstatách.

Promlčecí lhůty jsou tak trestním zákonem stanoveny v závislosti na konkrétní trestní skutkové podstatě, a po jejich uplynutí nemohou orgány činné v TR pokračovat v trestním stíhání. Tyto trestní skutkové podstaty zahrnují i takové, jež budou naplněny v důsledku podvodného krácení cla. Na tyto trestní skutkové podstaty lze tedy analogicky vztáhnout také ustanovení čl. 221 odst. 3 za předpokladu, že v jejich důsledku vznikl (či mohl vzniknout) celní dluh³⁰⁰. Na takto vzniklý celní dluh proto nelze aplikovat standardní prekluzivní lhůtu podle ZDS nebo jiného předpisu.

²⁹⁹ Např. ve věci Case C-273/90, na <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61990CJ0273:EN:HTML>

³⁰⁰ CC od 19.12.2000 čl. 221 odst. 4

V takovém případě by se totiž jednalo o iracionální aplikaci obecného předpisu na nesrovnatelnou situaci. To se v první řadě přičí základním pravidlům používání analogie v právu. Kromě toho se ale takový postup přičí rovněž základnímu filosoficko-právnímu principu interpretace práva, totiž že se srovnatelnými situacemi je třeba zacházet stejně a s nesrovnatelnými odlišně. Dovedit odlišné posouzení nesrovnatelné situace je však možné pouze za předpokladu, že lze nalézt pravidlo, jež na tuto situaci, právě tak jako na všechny ostatní srovnatelné situace racionálně dopadá, takže lze je na ně alespoň analogicky aplikovat. V případě tohoto řešení jde rovněž o nalezení sjednocujícího výkladu s komunitárním právem, které požaduje, aby se na tyto věci nevztahovala obecná tříletá lhůta k vyměření cla a vnitrostátní právo stanovilo další podmínky. Toto řešení vychází z předpokladu, že další podmínky vnitrostátní právo stanoví, a to v ustanovení § 320 CZ ve spojení s § 12 TR.

Celní orgány mají tedy postavení orgánu činného v trestním řízení a rovněž jsou oprávněny v této souvislosti vést řízení podle předpisů o správě daní a poplatků a vyměřovat clo. V rozhodném období však celní předpisy ani TR žádnou zvláštní lhůtu pro doměření cla v této specifické souvislosti nestanovily. Nelze však z toho dovozovat, že by takovou lhůtou celní orgány vůbec omezeny nebyly. Bylo by to absurdní. Ve skutkově totožných věcech jsou zároveň promlčecí lhůty omezeny orgány činné v trestním řízení při rozhodování o vině a trestu za trestné činy, které byly naplněním příslušných skutkových podstat v souvislosti se vznikem celního dluhu spáchány.

Jestliže promlčecí lhůty podle trestního zákona zavazují všechny orgány činné v trestním řízení, váží i celní orgány, které postavení orgánů činných v trestním řízení mají. Není-li pak pro řízení o vyměření celního dluhu, který vznikl v souvislosti s těmito trestními skutkovými podstatami, stanovena speciální vyměřovací lhůta, jsou celní orgány i v tomto řízení podřídně vázány lhůtou, v níž se promlčují trestné činy, naplněné uvedenými skutkovými podstatami trestního práva. Judikatura Soudního dvora ES a různojazyčná gramatická znění komunitárních předpisů vždy uplatňují výklad, podle něž běží lhůty pro vyměření celního dluhu samostatně, byť mají mnohdy základ v téže normě, a výsledek trestního řízení je pro ně irelevantní. Rozhodující je pouze existence trestní skutkové podstaty podle trestního práva a souvislost vzniku celního dluhu s touto skutkovou podstatou. Je nepochybná skutečnost, že adresáti právních vztahů obvykle neodlišují oblasti práva, podle toho jak jsou v nich upraveny lhůty. Tuto skutečnost výslovně zmínil i NSS v bodě 17 svého rozhodnutí³⁰¹.

³⁰¹ NSS č.j. 1 Afs 15/2009-105, dostupný na www.nssoud.cz.

Hledání lhůty, má tedy určitou přirozenoprávní logiku, jak sám soud konstatoval. Podle této logiky, podpořené dikcí Čl. 221 odst. 4 ve znění Čl. 4 odst. 23 CC, by aplikace trestněprávních lhůt na promlčení celního dluhu vyvolaného trestným činem, měla určitou logiku a nebyla by v rozporu s rozumným legitimním očekáváním. Taková aplikace práva také splňuje předpoklad racionální aplikovatelnosti lhůty a je rozumně aplikovatelná na všechny srovnatelné situace.

Ku prospěchu této argumentace může svědčit i určitá právní tradice československého práva, podle které se v československém právu, aplikovala právě trestněprávní lhůta na celní dluhy vzniklé trestným činem. Podle ustanovení § 102 odst. 1 se *„celní pohledávka promlčuje se do roka po vzniku platební povinnosti. Byla-li celní pohledávka poshověna, běží promlčecí lhůta dnem po uplynutí poshověcí doby. Stal-li se trestný čin, promlčuje se pohledávka ve lhůtě stanovené pro promlčení výkonu trestu“*. Příslušné ustanovení pak v dalším odstavci definuje přetržení lhůt a jejich nový běh³⁰².

Pokud právní argumentace ve prospěch existence lhůty argumentuje legitimním očekáváním adresátů práva a obecným vnímáním práva bez odvětvových odlišností, tak je v této logice možné hledat lhůty tak, aby odpovídala založené právní tradici, protože ta je pro vytváření legitimního očekávání do značné míry determinující. Je třeba naopak zdůraznit, že prvorepubliková právní úprava svou stabilitou a logikou překryvu celní a trestněprávní oblasti úpravy lhůt do značné míry determinovala i vnímání práva založeného na sníženém vnímání odvětvové odlišnosti různých právních úprav.

³⁰² Zákon č. 114/1927 Sb., celního zákona platného po značnou část meziválečného období a v období poválečném až do roku 1954.

8.3. Přeplatky a úrok při správě daní

V návaznosti na vymezené pojmy v příslušných právních předpisech jako příslušné formy práva a jejich institutů jako jeho zlomků tvořící součást právního předpisu, porovnávám některé specifické právní vztahy, ze kterých vyplývají práva a povinnosti osob v souvislosti se vznikem přeplatku, popřípadě jeho nárokem na přiznání úroku, realizující se prostřednictvím oboru celního a daňového práva s tím, že je potřeba učinit některé interpretační závěry.

Právní otázka existence přeplatku a úroku, jako komplexního pojetí určité právní formy předvídané v celních a daňových zákonech, doznala určitých názorových střetů v rámci celních a daňových zákonů.³⁰³ V konsekvencích právní otázky směřující zejména do řízení o „zaplacení zákonného úroku“, považuji za zásadní, jaký postup správních orgánů v užití aplikace celních nebo daňových předpisů, bylo lze považovat de lege lata za správný (po té, když rozhodnutí o odvolání nebo prvoinstanční rozhodnutí jsou v pokračujících řízeních zrušena a přitom je nerozhodné zda v řízení o odvolání či v řízení před správními soudy či z jiných důvodů) a je na místě zvolit postup pro vrácení „nezákonně“ vyměřených či vybraných finančních částek, které byly vyměřeny či vybrány v souvislosti se vznikem celního dluhu, nebo na základě jiných okolností v celních předpisech předvídaných, které zakládají vznik celního dluhu, určení dlužníků a jeho vyměření či vybrání. V případě, kdy je vyměřováno clo a s ním související daně při dovozu, také v právních předpisech označováno jako „celní dluh“, s přihlédnutím k časovým mutacím celních předpisů právní úpravy celního zákona³⁰⁴, je položena právní otázka, zda měl být postup správce daně (celního orgánu) pro přiznání nároku na úrok podle ustanovení § 64 odst. 6 tehdy účinného ZSDP vyloučen a na místě měl být postup správce daně v rámci užití právního institutu celními předpisy předvídaného vrácení vyměřených částek vyplývajících z celního dluhu,³⁰⁵ s posouzením vzniku nároku na přiznání či nepřiznání úroku. Nebo má účastník řízení nárok na to, aby újma, kterou v souvislosti s rozhodnutím o vyměření (doměření) celního dluhu, které bylo posléze zrušeno, utrpěl tím, že byl nucen na základě později zrušeného rozhodnutí zaplatit clo a DPH a SPD,

³⁰³ Čl. 236 ve spojení s Čl. 241 CC ve znění Evropského Parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. dubna 2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství (Modernizovaný celní kodex), ustanovení § 285 ve spojení s ustanovením § 291 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona s účinností od 1.7.2002 do 1.5.2004, ustanovení § 252 a 254 odst. 1) a 4) DŘ a ustanovení § 64 odst. 1) a 6) ZSDP.

³⁰⁴ CZ s účinností od 1.7.1997 do 30.6.2002 a s účinností od 1.7.2002 do 1.5.2004, kdy některá jeho ustanovení byla zrušena přijetím CC (dále jen „celních předpisů“), s přihlédnutím k současné právní úpravě CZ účinného k 1.7.2011.

³⁰⁵ Skládající se z příslušné částky cla, SPD a DPH, podle ustanovení § 286 CZ, obdobně jako právní úprava Čl. 236 ve spojení s Čl. 241 CC.

mu byla kompenzována přiznáním úroku výhradně podle pravidel ZSDP s přihlédnutím k současné právní úpravě ustanovení § 254 odst. 1 a 4 DŘ.

V případě, kdy celní orgány v řízení, podle celních předpisů vrátí příslušné clo a příslušné daně, však bez nároku na přiznání úroku, jeho postup může být vnímán, jako porušení ústavních kautel vyplývajících z principu akcesorické rovnosti, neboť v případě, kdy se jedná „o stejné daně“ (cla a daně – celní dluh), však jejich správu vykonává odlišný orgán, tento postup nepřiměřeně odnímá dobro jednomu subjektu, oproti subjektu druhému, nebo v případě újmy, kterou účastník řízení utrpěl za nezákonně vyměřené clo a daně, mu postačí zákonná kompenzace úpravy náhrady majetkové škody, podle ZOŠVVM.³⁰⁶

V dnešním pojetí celních předpisů, celním dluhem se rozumí povinnost osoby zaplatit příslušné dovozní clo (celní dluh při dovozu) nebo vývozní clo (celní dluh při vývozu), které je uplatňováno pro určité zboží podle platných předpisů EU,³⁰⁷ obdobně jako právní úprava CZ účinného od 1.7.2002 do 1.5.2004.³⁰⁸ V časových mutacích CZ účinného v období od 1.7.1997 do 30.6.2002 až do nabytí účinnosti novely CZ,³⁰⁹ stanovoval druhý odstavec ustanovení § 323 celního zákona, že daňová povinnost při dovozu vzniká i v případech, kdy zboží nepodléhá clu. Gramatickým výkladem citovaného ustanovení lze implicitně dovodit, že zákonodárce spojil splnění daňové povinnosti i s případy, kdy zboží clu podléhalo. V širších souvislostech bylo možno tuto skutečnost dovodit i ze znění dalších ustanovení celního zákona, např. v souvislosti s ulehčením platby částky odpovídající celnímu dluhu při dovozu zboží.³¹⁰ Ustanovení § 323 odst. 1 CZ účinného od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004 stanovilo, že pokud se v tomto zákoně a právních předpisech vydaných k jeho provedení užívá pojmu clo, rozumí se tím také daně a poplatky vybírané při dovozu a vývozu. I když zákonodárce explicitně nezahrnul pod pojem celní dluh splnění daňové povinnosti, jak vyplývá z výše uvedených citací právních předpisů, právě účinným celním zákonem, tento pojem explicitně rozšířil i na daně a poplatky vybírané při dovozu. Na tomto místě lze poukázat na ustanovení § 3 odst. 2 CZ, v jeho časových mutacích, ze kterého je mimo jiné patrné, že celní orgány byly rovněž správci daní při dovozu. Podle celních předpisů v období před 1.5.2004 byl nepochybně správce SPD a DPH při dovozu výhradně celní úřad.

³⁰⁶ Citovaný zákon provádí čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, podle něhož, má každý právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím soudu, jiného státního orgánu či orgánu veřejné správy nebo nesprávným úředním postupem.

³⁰⁷ Čl. 4 odst. 9. a 10. CC.

³⁰⁸ Ustanovení § 2 písm. i) CZ.

³⁰⁹ Zákon č. 1/2002 Sb., účinný od 1.7.2002.

³¹⁰ Srov. ustanovení § 264 a násl. celního zákona.

Tomu nasvědčují právní předpisy v rámci zvláštního postupu při uplatnění DPH za zmiňované období a práv s tím souvisejících, kdy tento postup byl upraven podle celních předpisů.³¹¹ S ohledem na znění § 42 zákona o DPH a § 17 zákona o SPD účinného ve vymezeném období, se postup při výběru jak SPD, tak i DPH při dovozu řídil celními předpisy (tj. celním zákonem), přičemž ani zákon o DPH, ani zákon o SPD samostatně nestanovily lhůtu pro vyměření těchto daní. Podle ustanovení § 323 odst. 1 CZ, ve znění účinném do 30.6.2002, se zajištěním celního dluhu a promlčením práva vymáhat nedoplatek cla,³¹² rozumí také zajištění daňové a poplatkové povinnosti při dovozu a promlčení práva vymáhat daň a poplatky při dovozu. Citované ustanovení nemá tudíž na výklad ustanovení § 286 celního zákona žádný vliv, neboť se vztahuje pouze na zajištění celního dluhu, nikoliv na otázky daňové a poplatkové, které souvisí s celním režimem zboží a povinností platit clo. Tudíž, i z uvedeného hlediska lze dojít k závěru, že pojem „celní dluh“ (včetně SPD a DPH), bylo lze pro účely tohoto pojmu v CZ vymezit pouze pro období od 1.7.2002 do 30. 4. 2004.

K vymezení pojmu „daň“, právní teorie definuje tento pojem jako plnění, kde na rozdíl od plnění dobrovolného o nucený, autoritativně uložený závazek k plnění ve prospěch veřejnoprávní korporace, a to bez ohledu na vnější označení, jenž musí být uložen na základě zákona. Zákonodárce v řízení podle ZSDP definoval závaznost této definice toliko pro řízení vedené pouze podle tohoto zákona. Z hlediska DŘ vymezení tohoto pojmu je obsahem ustanovení § 2 tj. jde o takové peněžité plnění, které je jednak příjmem nebo též snížením příjmu veřejného rozpočtu (také jako vratka).

Pojem vratka je pak nutno chápat zahrnutí nároky daňového subjektu vznikající v souvislosti se správou daní podle jednotlivých hmotněprávních daňových úprav, a to bez ohledu na skutečnost, jak jsou v těchto úpravách označovány (např. daňový odpočet, daňová ztráta, atd.) Pojem daň zahrnuje, jako povinnost daňového subjektu, tak i ostatní daňové nároky subjektu v opačném směru. Pro naplnění uvedeného pojmu je však nutné, aby se jednalo o snížení nebo zvýšení pouze takového veřejného rozpočtu, jehož vymezení je obsahem ustanovení § 2 odst. 2 daňového řádu, který zahrnuje zde uvedené rozpočty a ex lege je označuje za veřejné. Podle tohoto vymezení je pojem daň dále precizován v ustanovení § 2

³¹¹ Srov. např. ustanovení § 43 odst. 10 zákona o DPH, pokud plátce uplatní nárok u celního orgánu, který rozhodne o vrácení daně z důvodů uplatněných pro její vrácení podle zvláštního právního předpisu – viz ustanovení §§ 285-288 CZ a plátce již uplatnil nárok na odpočet v původní vyměřené výši a vybrané daň, daň celní orgán vrátí. Podle ustanovení § 111 odst. 1, odst. 2, a odst. 21 zákona o DPH, ustanovení § 140 odst. 1 a 2) zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních – podle kterých správu daní, u nichž k 1.5.2004 nezaniklo právo daň vyměřit nebo vymáhat nebo nezanikl nárok na vrácení daně, vykonávali dosavadní správci, podle dosavadních právních předpisů, tedy celní orgány.

³¹² Srov. ustanovení § 254 až 282 CZ.

odst. 3 DŘ tím, že daní se podle tohoto vymezení rozumí takové peněžité plnění, které je ex lege označeno jako daň, clo nebo poplatek. Daní je nutno také rozumět daň v tradičním smyslu zahrnující daně z příjmů, DPH, SPD, daň silniční, daň z nemovitostí, daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí a také odvody za porušení rozpočtové kázně. V ustanovení § 4 DŘ je pak vyjádřen obecný princip subsidiárního vztahu daňového řádu ke zvláštním zákonům tak, že DŘ obsahuje obecnou úpravu správy daní s tím, že speciální zákony (např. celní zákon, zákon o rozpočtových pravidlech, atd.), s ohledem na případná specifika výkonu správy té které daně, mohou a také obsahují potřebnou odchylnou úpravu od úpravy obecné. Nastane-li taková situace, pak se pro výkon správy daně, jejíž právní úprava obsahuje odchylnou úpravu od DŘ pro některou oblast, použije se tato odchylná úprava namísto úpravy obecné.

V obecném pojetí rovnosti, tento pojem není, ostatně jako mnoho jiných právních institutů, a priori pojmem právním. Vymezení či stanovení obsahu pojmu rovnosti v konkrétním případě je typickým příkladem okamžiku, kdy je pro účely právního diskurzu využíváno definice poskytnuté jiným normativním systémem³¹³. Koncepce rovnosti je ve většině případů pojata jako rovnost akcesorická. To znamená, že diskriminaci lze podle akcesorické rovnosti aplikovat pouze v souvislosti s porušením jiného základního práva nebo svobody. Souvisí s vertikálním působením – Stát x jednotlivec, veřejnoprávní sféra. Rovnost v tomto pojetí musí být spojena s některým z ústavně zakotvených základních práv a svobod. Akserocikou rovnost nepřímo zdůraznil i ÚS když ve svém rozhodnutí prohlásil, že neexistuje žádný recept na určení, co všechno by mělo být nerovné, egalitářský univerzalismus by však nutně vyvolal hluboce nefunkční sociální účinky. To proto také znamená, že nerovnost v sociálních vztazích, má-li se dotknout základních lidských práv, musí dosáhnout intenzity, zpochybňující, alespoň v určitém směru, již samotnou podstatu rovnosti. Tak se zpravidla děje tehdy, je-li s porušením rovnosti spojeno i porušení jiného základního práva. ÚS dále prohlásil, že v mezinárodním i domácím právu se postupně prosadil výklad, podle něhož principy zákazu diskriminace a rovnosti lidí v zásadě nejsou chráněny samy o sobě, ale toliko v souvislosti s porušením jiného základního práva nebo svobody, které zaručuje ústavní zákon či mezinárodní smlouva ve smyslu čl. 10 Ústavy ČR. Problémem akcesorické rovnosti je však to, že aby se jednotlivec dovolal rovnosti, musí být tato rovnost spojena s ústavně zakotveným základním právem nebo svobodou.

³¹³ Tato skutečnost může vést až k doktrinálnímu popření rovnosti samotné coby bezobsažného principu – srov. Westen, P. The Empty Idea of Equality. 95 Harv. L. Rev. 537 (1982), dostupné na www.jstor.org/stable/1340593

V opačném směru lze hovořit o principu neakcesorické rovnosti, jež souvisí s horizontálním působením – jednotlivec x jednotlivec, v soukromoprávní sféře. V pojetí principu rovnosti, rovnost nemusí být spojena s některým základním právem či svobodou, lidé jsou si rovni před zákonem. Musí dojít k porušení práva (droit) zaručeného zákonem (law, loi), právním řádem. K porušení neakcesorické rovnosti dochází, pokud je porušeno v souvislosti s nerovným zacházením nikoliv základní právo nebo svoboda, ale jakákoliv právní norma, kterou jsou subjekty vázány³¹⁴.

V tomto směru je klíčové, že užívání každého práva přiznaného zákonem musí být zajištěno bez jakékoli diskriminace (např. z důvodu pohlaví, barvy pleti rasy, jazyka, náboženství, politického či jiného smýšlení, národnostního či sociálního původu, majetku, rodu či jiného postavení). Jedinec tak nemusí v tomto směru uplatňovat rovnost v ústavě zakotvených právech, ale postačí, že došlo k porušení jeho práva zakotveného pouhým zákonem. Podle ustanovení § 286 odst. 1 CZ,³¹⁵ celní úřad vrátí nebo promine dovozní nebo vývozní clo, jestliže zjistí, že tato částka cla nebyla nebo není dlužna v souladu s celními předpisy (analogicky Čl. 236 celního kodexu). Podle ustanovení § 291 odst. 1 CZ ve znění účinném do 30. 6. 2002 vrátil-li celní úřad dovozní nebo vývozní clo nebo úrok z prodlení jím předepsaný v době splatnosti cla, není povinen platit úroky.

Celní úřad však úrok zaplatí, jestliže: a) rozhodnutí o vrácení cla nerealizoval do jednoho měsíce ode dne jeho doručení, b) rozhodnutí, jímž se nepovoluje vrácení cla, bylo po podání odvolání prohlášeno za neplatné. Úrok bude zaplacen ode dne, kdy bylo odvolání podáno. Stejná pravidla o vrácení cla (celního dluhu) platila za účinnosti CZ,³¹⁶ kdy poté byla uplatňována pravidla podle celního kodexu a zejména podle pravidel CZ.³¹⁷ Za účinnosti pravidel podle příslušných právních předpisů CC upravující obdobnou materii (analogicky Čl. 241 celního kodexu), je institut vrácení upraven takto:

Pokud celní orgány vrátí dovozní nebo vývozní clo nebo úvěrový úrok či úrok z prodlení vybíraný při zaplacení cla, nejsou povinny platit úroky. Úrok však musí být zaplacen, jestliže rozhodnutí o vyhovění žádosti o vrácení cla nebylo vykonáno do tří měsíců od jeho přijetí, tak stanoví vnitrostátní právní předpisy.³¹⁸

³¹⁴ Dodatkový protokol č. 12 k Evropské úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, podepsán 4. XI.2000 v Římě, CETS No: 177 (dále jen „Protokol“).

³¹⁵ CZ ve znění účinném do 30. 6. 2002.

³¹⁶ Zákon č. 1/2002 Sb., CZ účinného od 1.7.2002 do 30.4.2004

³¹⁷ Zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění zákona č. 187/2004 Sb.

³¹⁸ CZ účinný v období od 1.5.2004 do 30.6.2011

O přeplatku, o němž textoval tehdy ZSDP v ustanovení § 64 odst. 4 a 6, co se rozumí přeplatkem, celní předpisy tento pojem explicitně nepředvíдалy. Daňový přeplatek podle tohoto ustanovení vzniká, pokud je na splatnou daň zaplacen včasně záloh a příslušenství více, než kolik činí stanovená daňová povinnost. Pokud ke všemu byla takto celková částka daně, daňovým subjektem uhrazena, lze podle ZSDP hovořit o vzniku přeplatku. Za této situace totiž byly po určitou dobu ve státním rozpočtu finanční prostředky daňového subjektu, které s ohledem na konečné rozhodnutí odvolacího orgánu zaplacený být neměly. Pak je možné uvažovat o přeplatku, který je vrácen daňovému subjektu s nárokem na úrok, kterého by on sám mohl dosáhnout, kdyby měl tyto prostředky sám k dispozici, a které by se mu při uložení o příslušné úroky zhodnotily.

Úrok z přeplatku je podle judikatury NSS vyjádřen tak, že se jedná o vyjádření ceny finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou. Jedná se o ekonomickou náhradu, plynoucí z peněžních prostředků, která by jinak přirůstala k masě finančních prostředků jejich vlastníku. Zmiňovaný přeplatek bylo lze možno daňovému subjektu vrátit, a to tehdy, pokud se jednalo o vratitelný přeplatek, tj. v případě, že daňový subjekt nemá evidovaný daňový nedoplatek. Podle ustanovení § 59 odst. 3 písm. e) ZSDP je přeplatek na dani platebním prostředkem pro úhradu jiné daně, a proto, jej lze použít na úhradu případného nedoplatku na jiné dani. Dále toto ustanovení vymezilo i jiné použití daňového přeplatku (na úhradu daňového nedoplatku téhož daňového dlužníka u jiného správce daně) a podmínky pro takový postup. Podle § 64 odst. 4 ZSDP mohl daňový dlužník požádat o vrácení přeplatku, přičemž se přeplatek vrátí, činí-li více než 50 Kč a nemá-li současně daňový dlužník nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně, nebo neuplatnil-li podle odst. 2 požadavek na úhradu nedoplatku jiný správce daně, a to do třiceti dnů od doručení žádosti, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak. Zákonnou podmínkou pro vznik nároku na takový úrok z přeplatku, bylo podle doslovné dikce citovaného ustanovení potřeba zavinění přeplatku správcem daně.

Použitý termín, „zavinění“ u správce daně, však podle ZSDP nelze vykládat tolika za použití jazykového výkladu ve smyslu občanskoprávním nebo trestněprávním, nebo jakkoli ve formě nedbalosti či úmyslu, ale ve smyslu pochybení, či zapříčinění. Legislativcem zvolená formulace byla tedy nepřesná a to z důvodu, že správce daně v řízení vystupuje jako organizační složka státu a jako takový, není fyzickou ani právnickou osobou, proto nemá právní subjektivitu³¹⁹.

³¹⁹ Srov. ustanovení § 3 odst. 1 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích. Dále srov. ustanovení § 1 odst. 2 ZSDP a nyní ustanovení § 1, § 10 a násl. DŘ.

Zde je třeba odlišit výkon veřejnoprávní kompetence správce daně, ve věci nároku na daň, od jednání ve smyslu citovaného zákona a jeho ustanovení uvedeného v poznámce pod čarou. Tím samozřejmě není dotčena její působnost nebo výkon předmětu činnosti podle zvláštních právních předpisů a její jednání v těchto případech je jednáním státu.³²⁰

Zavinil-li vznik přeplatku správce daně, přeplatek se vrátil i bez žádosti do patnácti dnů, a vrátí-li jej správce daně po stanovené lhůtě, byl povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Stejný úrok náležel daňovému dlužníkovi, byl-li vrácen přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 4 nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo zavinění správce daně. Úrok náležel v těchto případech, ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení. Odlišně, od právní úpravy přeplatku předvídané v právní úpravě ZSDP, vzniká přeplatek, podle celních předpisů, implicitně, na základě zjištění za uvedených situací popsaných v Čl. 236 až 239 celního kodexu (obdobně v rámci právní úpravy ustanovení § 286 CZ), zejména: kdy částka cla (celního dluhu) nebyla dlužná ze zákona nebo byla zaúčtována v rozporu s Čl. 220 odst. 2 CC (obdobně jako ustanovení § 267 odst. 1) CZ), např. celní prohlášení, jímž bylo clo vyměřeno, bylo zrušeno, zboží bylo odmítnuto pro nedodržení smluvních podmínek, či v jiných případech.

Co do vzniku přeplatku v důsledku vydání „nezákonného“ rozhodnutí, vznik vratitelných přeplatků na cle (celním dluhu) totiž celní předpisy neupravují. Upravují postup při vrácení cla, pro případy, kdy částka cla nebyla v době, kdy byla zaplacená, dlužná ze zákona. Ani ze speciálních daňových zákonů (DPH a SPD) nevyplyvá, žádný postup následků, v případě vydání nezákonných rozhodnutí. Jestliže jsou v rozporu se zákonem dočasně odnímány finanční prostředky, vnímáno jako ekonomická hodnota peněz, pak se nabízí otázka, jestli nekompenzovat tuto újmu formou úroku skutečně podle pravidel ZSDP (z hlediska možného zavinění) nebo z neoprávněného jednání správce daně, podle pravidel daňového řádu. Nelze však vyloučit případy, kdy může dojít k vyměření cla (nebo také „celního dluhu“) na základě podkladů, které se ukážou jako neúplné nebo nesprávné, dojde k zaplacení cla ve vyšší částce nebo po propuštění zboží dojde k určitým změnám. Proto je v celních předpisech upravena možnost vrátit clo na žádost, popř. i z vlastního podnětu (úřední povinnosti) celních orgánů.

³²⁰ Podle Usnesení NS ČR sp. zn. 33 Odo 410/2003 ze dne 19. června 2003.

Vrácení cla nebo také celního dluhu se vyslovuje rozhodnutím. Jak jsem již uvedl, clo se vrátí zejména, pokud se zjistí, že v době kdy bylo zapláceno, nebylo dlužné ze zákona (celními předpisy) a tuto skutečnost konstatuje sám celní úřad nebo odvolací orgán nebo soudy ve správním soudnictví nebo pokud celní prohlášení bylo zrušeno nebo změněno anebo proto, že bylo zboží vráceno dovozcem z důvodu porušení smluvních podmínek.

Ve všech případech uvedených se má clo vrátit, aniž by bylo jakkoli stanoveno, že je třeba zrušit původní zaúčtování včetně sdělení cla v původní výši nebo jiné rozhodnutí obsahující vyměření cla. Tedy žádná podmínka omezující použitelnost vrácení cla (celního dluhu) na případy nezaviněné celními orgány výslovně v celních předpisech stanovená není.

Z uvedeného vyplývá, že institut vrácení cla (celního dluhu) nemá sloužit k přezkumu a revizi úkonů a rozhodnutí vydaných celními orgány. Proto také jeho vrácení není vázáno na použití opravných prostředků. S přihlédnutím k Čl. 243 až 246 CC, lze uvést, že proti každému rozhodnutí (úkonu) celních orgánů, týkající se uplatňování celních předpisů, lze podat odvolání. Z gramatického výkladu lze tak dovodit, že odvoláním se lze bránit proti autoritativnímu vyměření cla (celního dluhu). Prostředkem k obraně proti nezákonnému rozhodnutí, tedy nejsou žádosti o vrácení cla, nýbrž odvolání. S tím pak zcela koresponduje Čl. 241 věty první CC, který obecně stanoví, že pokud celní orgány rozhodnou o vrácení cla, nejsou povinny hradit úrok. Zde se však stanoví povinnost úrok zaplatit, pro případ, že se celní orgány ocitnou v prodlení se splněním tohoto rozhodnutí o vrácení cla.

Nejde tak o uloženou sankci v podobě úroku podle ZSDP, ale o sankci za nesprávný postup při rozhodování o vrácení cla. Z jazykového výkladu právní úpravy užití institutu vrácení cla podle celních předpisů³²¹ vyplývá, že obecným pravidlem je, že celní orgány úroky z vybraného cla nebo úroků nemusely platit.

Z pohledu judikatury NSS, kterou lze vzít za interpretační východisko k výkladu citovaného ustanovení celních předpisů, soud vyložil tak, že se týká tří předmětů úpravy a to 1) dovozního (cla), 2) vývozního cla a 3) úroku z prodlení, který je předepsán v době splatnosti cla. Tyto předměty úpravy jsou spojeny spojkou „nebo“, která má v citovaném souvětí význam čistě slučovací, o čemž svědčí i to, že před slučovací spojkou není čárka. Čárka je uvedena až za textem „vrátil-li celní úřad dovozní nebo vývozní clo nebo úrok z prodlení jím předepsaný v době splatnosti cla.“

³²¹ Srov. ustanovení § 291 odst. 1 věty první celního zákona účinného od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004, podle kterého, „*Vrátil-li celní úřad dovozní nebo vývozní clo nebo úrok z prodlení jím předepsaný v době splatnosti cla, není povinen platit úroky.*“

Z hlediska struktury normy práva představuje text „vrátil-li celní úřad dovozní nebo vývozní clo nebo úrok z prodlení jím předepsaný v době splatnosti cla“, hypotézu právní normy – tedy určení právních skutečností, se kterými je spojen vznik, změna či zánik právních vztahů upravených v dispozici. Dispozici právní normy v tomto případě představuje text „není povinen platit úroky“. Je tedy v ní stanoveno, komu a jaká oprávnění a povinnosti vznikají, nastanou-li skutečnosti, uvedené v hypotéze.

Celní kodex Společenství však upravuje výjimky, kdy celní orgány úrok zaplatí; a to ve dvou případech, tj.:

(1) když rozhodnutí o vyhovění žádosti o vrácení cla nebylo vykonáno do 3 měsíců od přijetí tohoto rozhodnutí;

(2) když vnitrostátní předpisy stanoví, že úrok má být placen.

Z uvedeného je tedy více než zřejmé, že pokud by mělo dojít k vrácení částky cla za účinnosti celních předpisů do 1.5.2004 pak celní orgány, měly povinnost zaplatit úroky pouze v případě uvedeném ve větě druhé, tj. pokud tak stanovily vnitrostátní právní předpisy. Tím je jistě příslušný ZSDP, však jeho jednotlivé ustanovení o přiznání (zaplacení) úroku nelze použít, protože ustanovení § 320 odst. 1 celního zákona účinného od 1.5.2004 věty první, předvíдалo výhradně použití celních předpisů.³²² Vnitrostátním právním předpisem byl tak příslušný platný a účinný celní zákon, který v ustanovení § 285 odst. 1) písm. a) a b) stanovil podmínky, za jejichž nesplnění, byly celní orgány ex lege povinny platit úroky.³²³ Nelze však zapomínat na skutečnost, že právo na vrácení cla a daní, a s tím související nárok na úroky je nárokem hmotněprávní povahy, stejně jako povinnost zaplatit clo (celní dluh) při dovozu ex lege, a to okamžikem splnění zákonem stanovených podmínek. Podmínky vzniku těchto fiskálních povinností (daňové povinnosti, celního dluhu) mají z podstaty věci svůj původ vždy v právu hmotném, a stejně jako v případě těchto veřejnoprávních pohledávek státu musí i jejich případné příslušenství (úrok, apod.) vycházet taktéž z hmotně-právní úpravy. Je tedy nutné z pohledu aplikace užití celních předpisů přihlídnout k ustanovení ustanovením § 320 odst. 1 písm. b) celního zákona³²⁴, ve kterém byla právní úprava ustanovení § 64 ZSDP výslovně vyloučena.

³²² „Nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak,“).

³²³ „Vrátil-li celní úřad clo nebo úrok z prodlení jím předepsaný v době splatnosti cla, není povinen platit úroky. Celní úřad však úrok zaplatí, jestliže:

- a) Nevrátil clo na základě rozhodnutí o jeho vrácení do 3 měsíců od nabytí právní moci tohoto rozhodnutí, nebo
- b) Rozhodnutí, jímž se nepovoluje vrácení cla, bylo po podání odvolání zrušeno. Úrok se zaplatí ode dne, kdy bylo odvolání podáno“

³²⁴ Celní zákon účinný v období od 1.7.1997 do 30.6.2002.

Podle rozsudku NSS³²⁵ v řízení před celními orgány, podle CZ účinného do 30.6.2002 platilo, že při rozhodování o vyměřování a vybírání cla, daní a poplatků a při vymáhání nedoplatků byl vymezen postup podle ustanovení § 320 odst. 1) písm. b) celního zákona.³²⁶ Použití ZSDP bylo tedy celním zákonem vymezeno jako subsidiární, a to jen pro řízení před celními orgány, tzn., bylo možné užití procesně-právních ustanovení a nikoliv hmotně-právních. Tento názor je podpořen judikaturou NSS vyplývající z rozhodovací praxe soudů již z roku 2005, kde podle NSS postup vyplývající z ustanovení § 320 písm. b) CZ spočívající v aplikaci daňového řádu při rozhodování o vyměření a vybírání cla, daní a poplatků, vybírání pokut a vymáhání nedoplatků, byl možný, pouze pokud šlo o normy upravující řízení před celními orgány. Normu povahy hmotněprávní nelze tímto postupem aplikovat³²⁷.

Ani pozdější právní úprava, provedená zákonem č. 1/2002 s účinností od 1.7.2002 do 30.4.2004, nemohla zvrátit neaplikovatelnost ustanovení § 64 ZSDP, coby hmotněprávního ustanovení, jelikož CZ v té době v ustanovení § 320 odst. 1 písm. c) vymezil pouze postup pro řízení, podle procesních pravidel ZSDP.

Použití DR bylo tedy celním zákonem vymezeno pouze jako subsidiární, a to pro řízení před celními orgány. Nemohly být proto v celním řízení aplikovány normy jiné než procesní povahy, bylo tak vyloučeno aplikovat postupem dle § 320 odst. 1 písm. b) CZ účinného do 30.6.2002 a také postupem podle ustanovení § 320 odst. 1 písm. c) CZ účinného od 1.7.2002 do 30.4.2004, případné hmotně-právní ustanovení § 64 ZSDP, které ve své podstatné části je právě institutem hmotně-právní povahy (neboť, mimo jiné, konstruuje podmínky vzniku přeplatku a úroku, na základě splnění zákonem předvídaných podmínek, tak i jeho výši). Při posouzení nároku na vrácení cla a daní a v souvislosti s tím i nároku na přiznání úroku z „nezákonně“ vyměřené částky, je nutno vnímat rozhodné užití aplikace institutů hmotněprávních, zejména pak ustanovení § 285, 286 až 291 CZ účinného od 1.7.2002 do 30.4.2004, včetně výpočtu a stanovení úrokové sazby, obdobně v Čl. 236 a Čl. 241 CC.

³²⁵ ze dne 20.7.2007, č.j. 8 Afs 84/2005-75.

³²⁶ „Nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány: b) při rozhodování o propuštění zboží do navrženého režimu nebo o ukončení režimu, do kterého bylo zboží propuštěno a o vyměřování a vybírání cla, daní a poplatků, vybírání pokut a skladného a vymáhání nedoplatků obecné předpisy o správě daní a poplatků, 11) s výjimkou ustanovení § 4, § 5 odst. 3, § 6, 11, 20, 33 a 34, 36 až 41, 44 a 45, § 46 odst. 1, 2, 3, 4, 5, 6 a 9, § 47, 51, 55a, § 57 odst. 1, 2 a 5, § 59 odst. 3, 4, 5 a 6, § 62, § 63 odst. 3, § 64 a 65, 67 až 72, 76 a části osmé“.

³²⁷ Srov. rozsudek NSS ze dne 20.7.2007 č.j. 8 Afs 84/2005-75 uveřejněný na www.nssoud.cz.

Tudíž je nutno aplikovat na clo a daně včetně jejich příslušenství, není-li zákonem, zpravidla pozdějším, stanoveno jinak, zásadně právní předpisy platné a účinné ke dni, kdy měl vzniknout celní dluh a to s přihlédnutím k rozsudku NSS.³²⁸ V rámci posouzení nároku na přiznání úroku podle tehdy platné a účinné právní úpravy celních a daňových předpisů vyplývá, že právní režim cla a daní (celní dluh) bylo lze považovat z hlediska platné a účinné právní úpravy celních předpisů od 1.7.1997 do 30.6.2002 a s účinností od 1.7.2002 do 30.4.2004, posoudit jako neoddělitelný.

Je tedy více než zřejmé, že institut vrácení vyměřeného a zaúčtovaného cla (celního dluhu), za vymezené účinnosti celních předpisů, včetně daní vyměřovaných při dovozu je nutno posuzovat podle pravidel užití příslušných institutů celního práva, který nelze nahrazovat právní úpravou tehdy účinného ZSDP. Ve shora uvedených konsekvencích je však nutné přihlédnout ke skutečnosti, že zákonodárce z důvodu veřejného zájmu na zajišťování financování veřejného rozpočtu, vybavil správce daně určitými pravomocemi a výhodami.

Mimo jiné např. ZSDP i celní předpisy, umožňují správci daně vymáhat splatnou daň, ještě před nabytím právní moci druhoinstančního rozhodnutí, kterým je daň pravomocně doměřena či vyměřena, když podanému odvolání obecně nepřiznává odkladný účinek.

V případě, že je daňový subjekt v prodlení s neuhrazenou splatnou daní, vzniká mu ze zákona povinnost uhradit úrok z prodlení, který reprezentuje obecnou cenu peněz, která je daná úrokovou mírou a je tak ekonomickou náhradou za výpadky v plnění daňových peněžních prostředků. Zatímco úrok má časový průběh a stanovenou výši, která může být proměnlivá ve vazbě na výši „repro sazby“ vyhlášené Českou národní bankou (dále jen „ČNB“), sankce penále má zákonnou pevnou procentuální výši, která vychází z částky chybějící v řádném daňovém tvrzení (obdobně to platí i při dodatečném vyměření cla (celního dluhu) podle celních předpisů.

Podle ustanovení § 251 CZ daňovému subjektu vzniká ze zákona také povinnost k úhradě penále, pokud správce daně (i cla nebo celního dluhu), doměří daň nebo clo vyšší, než jak byly stanoveny na základě tvrzení či celního prohlášení daňového či celního subjektu.

Vzniká tak povinnost uhradit penále pouze z částky dodatečně vyměřené daně. Penále tedy nevzniká při prvním vyměření. Jedná se tak o následek za neúplné splnění povinností daňového tvrzení či neúplného tedy v zákonné (správné) výši zaplacení cla (celního dluhu) v rámci propuštění zboží do režimu volného oběhu na celní prohlášení (JSD), daňovým subjektem.

³²⁸ NSS ze dne 19.2.2009 č.j. 1 Afs 15/2009 – 105, www.nssoud.cz.

O povinnosti uhradit příslušné penále rozhoduje správce daně již v rámci dodatečného platebního výměru. Z pohledu explicitně vyjádřeného pojmu zavinění v ZSDP a možné vzniklé újmy, kterou celní předpisy výslovně nezmiňují ani tyto pojmy nijak explicitně nevysvětlují, může být ze strany daňových subjektů jednak vnímáno, jako založení neoprávněné výhody správce daně (vzhledem k předchozímu odstavci), když vzhledem k předchozímu odstavci, jeho „pochybení“ nebude nijak sankcionováno, zvláště když jeho rozhodnutí jsou soudy nebo správním orgánem v odvolacím řízení, zrušena.

Pokud lze dojít k závěru, že celní orgány nebyly v rozhodném období povinny platit úroky u cla (celního dluhu), což napovídá obecnému pojetí o přiznání úroku v rámci užití aplikace celních předpisů³²⁹, pak může být jeho postup vnímán jako porušení ústavních kautel vyplývajících principu akcesorické rovnosti, neboť v případě, kdy z hlediska dnešního pojetí, lze hovořit „o stejných daních“, však jejich správu vykonává odlišný orgán, by nepřiměřeně v rámci jeho postupu odnímalo dobro jednomu subjektu oproti subjektu druhému (tento odlišný režim by se pak přičil principu neakcesorické rovnosti), jelikož v případě, kdy správu cla při dovozu (celního dluhu = clo + SPD +DPH), vykonává správce daně, tj. celní orgán, by nepřiznáním úroku i u těchto daní (z hlediska nezákonnosti), mohlo vyvolávat určitou diskriminaci³³⁰.

V tomto směru je však nutné poukázat na to, že režim celní a daňový vykazuje řadu významných rozdílů, proto zákonodárce mohl v jednom z nich stanovit pro dotčené osoby méně výhodný režim kompenzace náhrad než ve druhém. Podle mého názoru tak nedochází k porušování ústavních práv subjektu, jelikož případná kompenzace jeho majetkové újmy (viz ad II. 1), není při aplikaci institutu vrácení cla, podle příslušných ustanovení celních předpisů vyloučena, neboť tím není dotčeno právo subjektu (původního dlužníka podle celních předpisů), požadovat náhradu škody. Lze si proto představit, že v konkrétním případě dlužník (ať celní nebo daňový) prokáže, že z důvodu nemožnosti dispozice s určitou peněžní částkou mu reálně vznikla škoda např. nemožnost provést určitý podnikatelský záměr.

To je však věcí samostatného řízení, které probíhá v rámci civilního řízení nikoliv v rámci správního soudnictví. Tomu však lze přisvědčit pouze v tom smyslu, že škoda by musela vzniknout a musela být skutečně (materiálně) přiznaná. To znamená, že odpovědnost za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci vzniká pouze tehdy, jestliže nezákonné rozhodnutí nebo nesprávný úřední postup byly příčinou vzniku škody.

³²⁹ CZ účinný v období od 1.7.1997 do 30.6.2002 a CZ účinný od 1.7.2002 do 30.4.2004.

³³⁰ Srov. Usnesení NSS ze dne 2. prosince 2010 č.j. 7 Afs 59/2010-12, dostupný na www.nssoud.cz

V opačném případě tato odpovědnost nevzniká. Jedná se o odpovědnost objektivní. Nabízí se zde právní otázka, zda je přípustná liberace, tedy možnost se vyvinit. Podle čl. 36 Listiny základních práv a svobod, každý má právo na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím soudu, jiného státního orgánu veřejné správy nebo nesprávným úředním postupem. Tento citovaný článek Listiny rozpracovává zmiňovaný ZOŠVVM.

Za škodu v tomto směru odpovídá stát. Jedná se tak o objektivní odpovědnost státu (bez ohledu na zavinění), jíž se nelze zprostit. Tato odpovědnost je založena na splnění tří podmínek. Jsou to: existence nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu, vzniku škody nebo majetkové újmy a příčinná souvislost mezi vydáním nezákonného rozhodnutí nebo nesprávným úředním postupem a vznikem škody či majetkové újmy.

Z pohledu nového DŘ, ve vztahu k celním předpisům, právní úprava CZ³³¹ předvídá, že vznikne-li povinnost platit úrok podle přímo použitelného předpisu EU (odkaz pod čarou na Čl. 241 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, v platném znění), postupuje se při přiznání tohoto úroku podle ustanovení daňového řádu o úroku z neoprávněného jednání správce daně. Uvedený text: „Vznikne-li povinnost platit úrok podle přímo použitelného předpisu Evropské unie“, který představuje hypotézu právní normy – tedy určení právních skutečností, se kterými je spojen vznik, změna či zánik právních vztahů upravených v dispozici.

Dispozici právní normy v tomto případě představuje pouze text ve spojení s režimem postupu správního orgánu výhradně podle pravidel daňového řádu. Není tedy v ní explicitně stanoveno, komu a jaká oprávnění a povinnosti vznikají, nastanou-li tady skutečnosti, uvedené v hypotéze. Z právní úpravy citovaného celního zákona je více než zřejmé, že zákonodárce striktně odděluje režim cla a daní. Je to patrné i z některých ustanovení celního zákona (např. z ustanovení § 264 rubriky „Doměření cla a daně“, kde zákonodárce explicitně rozlišuje pojmy clo nebo daň a dále např. z ustanovení § 270 rubriky „Způsob úhrady“, a pořadí úhrady cla a daně, kde dlužník, který uhrazuje clo nebo daň, je povinen uvést, na kterou daň nebo clo je platba určena.

Podle mého názoru, nadále platí obecné pravidlo, že celní orgány nemusí platit úroky, podle celních předpisů (pouze u cla), jen tehdy, pokud jejich jednání není spojené s „nezákonností“ a pokud nenastanou-li skutečnosti v hypotéze právní normy, uvedené v ustanovení § 285 citovaného celního zákona (s odkazem na Čl. 241 CC, první odrážky a druhé odrážky, které nelze chápat jako přísně kumulativní).

³³¹ CZ účinný k 1.7.2011, ve znění 104/2011 Sb., Díl Pátý pod rubrikou Vracení cla, v novém ustanovení § 285 CZ.

Z hlediska speciální právní úpravy Čl. 241 CC, věty první a druhé, lze dovodit, že pouze u odrážky druhé – ve spojení s textem věty druhé prvního odstavce citovaného článku, lze vnímat, jako částečné vzdání se této speciality ve prospěch vnitrostátního právního předpisu (tj. daňového řádu).

Podle tohoto vnitrostátního předpisu, přiznání nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, vyplývá ex lege, tj. přiznává daňovému subjektu úrok z nesprávného stanovení daně či v důsledku neoprávněného vymáhání (a to i v řízení podle celních předpisů). K tomu, aby byla naplněna podmínka, podle níž subjektu tento úrok náleží, nepostačí jakékoliv zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s konstatací nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením či zapříčiněním na straně správce daně.

Tento úrok vzniká subjektu z částky, kterou na základě nebo v souvislosti s nezákonným rozhodnutím uhradil (zaplatil), a to za dobu od jejího zaplacení až do jejího vrácení. Z uvedeného vyplývá, že za současné právní úpravy v řízení před celními orgány týkající se vyměření cla, je postihováno negativní jednání správce daně s nárokem na úrok, zejména při nesplnění podmínek uvedených v Čl. 241 věty druhé první odrážky, podle pravidel celních předpisů. Však při naplnění podmínky nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu³³² jsem toho názoru, že pro přiznání tohoto úroku, má být postupováno výhradně podle pravidel daňového řádu.

V návaznosti na předchozí posouzení problematiky úroků při vzniku přeplatku a nároku na jeho (ne) přiznání (dále jen „v rámci dané problematiky“), v konsekvencích předestřených právních otázek tam uvedených, doplňuji tuto úvahu o právní závěry rozšířeného senátu NSS,³³³ (dále jen „rozšířený senát“), které považuji za zásadní pro interpretaci práva v rámci aplikace celních a daňových předpisů pro účely dané problematiky.

Na tomto místě uvádím, že právní závěry v rozsudku rozšířeného senátu se předně vztahují ke konkrétní právní skutečnosti v rámci úroků z prodlení při vrácení cla, podle ustanovení § 291 CZ³³⁴. Zavinil-li celní orgán jako správce daně vznik přeplatku daně z přidané hodnoty či spotřební daně uhrazené společně se clem v době do 30. 6. 2002, je nutno nárok na úrok při vrácení tohoto přeplatku posuzovat podle § 64 odst. 6, případně § 73 odst. 10 ZSDP, nikoliv podle § 291 odst. 1 CZ.

³³² Srov. ustanovení § 254 DŘ

³³³ Sp. zn. 7 Afs 59/2010-44, dostupný na www.nssoud.cz.

³³⁴ CZ ve znění do 30.6.2002 a ve znění do 30.4.2004.

Zásadní změnu přinesl zákon č. 1/2002 Sb., kterým se mění CZ, který daně podřadil pro účely celého celního zákona pojmu clo.³³⁵ Znění § 286 odst. 1 a § 291 odst. 1 CZ zůstalo beze změn, ovšem vztahovalo se již i na daně. Zavinil-li celní orgán jako správce daně vznik přeplatku daně z přidané hodnoty či spotřební daně uhrazené společně se clem v době od 1.7.2002 do 30. 4. 2004 je nutno nárok na úrok při vrácení tohoto přeplatku posuzovat podle § 291 odst. 1 CZ. Z hlediska posouzení právních závěrů „rozšířeného senátu“ s přihlédnutím k právním závěrům NSS,³³⁶ který vyjádřil právní názor, že je nespravedlivé, aby některé daňové subjekty neměly nárok na zákonný úrok dle § 64 odst. 2 ZSDP z přeplatku, který zavinil správce daně na dani, jen proto, že se jedná o daň vybranou společně se clem při dovozu nebo vývozu zboží.

Podle mého názoru, byť se rozšířený senát v usnesení zabýval vznikem přeplatku na DPH či SPD uhrazené společně se clem v období užití celního zákona účinného do 30. 6. 2002 a v období celního zákona účinného od 1.7.2002 do 30. 4. 2004, jeho právní závěry ohledně oprávněnosti nároku na úrok z přeplatku na DPH či SPD jsou obdobně použitelné i na případy podle účinných celních předpisů od 1.5.2004 až do současné právní úpravy celních předpisů k 1.7.2011.

Do 30. 6. 2002 v CZ platilo vymezení základních pojmů v ustanoveních § 1 a § 2, vymezení cla v ustanoveních § 54 a § 55 (a to v podstatě v souladu s právem EU, konkrétně celním kodexem Společenství) a v ustanovení § 323 odst. 1 CZ ve zcela jiném znění. Do 30. 4. 2004 v CZ platilo obdobné vymezení základních pojmů, vymezení cla, v ustanovení § 320 odst. 1 písm. c) bylo stanoveno, že v ostatních věcech platí ZSDP a ustanovení § 323 bylo zcela nově upraveno³³⁷. Stalo se tak novelou celního zákona, provedenou zákonem č. 1/2002 Sb. K výkladu pojmu clo a celní dluh již zaujal svůj postoj NSS³³⁸ pod a to ve vztahu k právní úpravě celního zákona podle stavu k 1.7.1997 k vymezení pojmu „celní dluh“ tak, jak jej má na mysli § 239 CZ. NSS ve svém právním názoru uvedl, že nelze bagatelizovat definici pojmu uvedenou v § 2 písm. i) CZ. Pokud se celní orgány dovolávaly ustanovení § 323 odst. 1 CZ, pak to modifikuje pojem celní dluh pouze pro účely jeho zajištění a promlčení vymáhat nedoplatek cla. Současně § 323 odst. 2 stanovil, že při dovozu zboží, které nepodléhalo clu, se pro vznik daňové povinnosti má za to, že celní dluh za podmínek uvedených v § 238 až 245 celního zákona vzniká.

³³⁵ Srovnej § 323 odst. 1 CZ ve znění účinném od 1. 7. 2002.

³³⁶ Sedmý senát NSS č.j. 7Afs 59/2010-113, dostupný na www.nssoud.cz.

³³⁷ Srovnej ustanovení § 323 odst. 1 celního zákona ve znění účinném od 1. 7. 2002 do 30.4.2004.

³³⁸ Rozsudek NSS č.j. 2 Afs 199/2004-162, dostupný na www.nssoud.cz.

Okamžikem vstupu ČR do EU novelou CZ, provedenou zákonem č. 187/2004 Sb., došlo ke zrušení vymezení základních pojmů, zrušení vymezení cla a zrušení § 323 odst. 1. Navíc, celní zákon v uvedených obdobích stále rozlišoval pojmy „clo“ a „daň“. Ostatně i to odpovídalo celnímu kodexu společenství, resp. bylo v souladu s právem EU. Jinak parafrázováno, clo je clo a daň je daň. Clo má svůj vlastní právní režim a daň také. Z hlediska obecné interpretace právního předpisu pro účely gramatického, jazykového a systematického výkladu, zde musí být přihlédnuto k další výkladové metodě z hlediska smyslu a účelu (teleologického výkladu zákona) a to s přihlédnutím k záměru zákonodárce či normotvůrce, který normu schválil.

V souvislosti s výkladem práva odkazují na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2004, č.j. 3 Afs 24/2004-55 (pramen www.nssoud.cz), z něhož citují: „*Právní instituty je totiž zapotřebí vykládat podle jejich obsahu, a nikoliv podle jejich jazykového označení. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s názorem vyjádřeným v nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/97, že: "naprosto neudržitelným momentem používání práva je jeho aplikace vycházející pouze z jeho jazykového výkladu. Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd“.)*

V důvodové zprávě k návrhu novely celního zákona, jež byla schválena Parlamentem České republiky a publikována jako zákon č. 1/2002 Sb. (pramen ASPI) se k bodům 267 a 268, tj. k § 323 a § 323a návrhu uvádí, citují: „*Jelikož celní zákon používá pouze pojem clo a celní orgány jsou při dovozu i správci daní a poplatků, bylo nutno vymezit pro lepší orientaci tento pojem. Ustanovení § 323a je ustanovením speciálním vůči § 320 návrhu tohoto zákona, neboť úprava v zákoně o správě daní a poplatků nevyhovuje potřebám celních orgánů.*“

Zákonodárce tím nechtěl vyjádřit nic víc, než že celní orgány mj. vystupují jako správci daní ve stanovených případech a pro určitý druh daní. V těchto konsekvencích přihlížím k vládnímu návrhu novely celního zákona a dalších zákonů (vyhlášen jako zákon č. 104/2011 Sb.).³³⁹ Nové znění ustanovení § 285 celního zákona je označeno ve vládním návrhu pod bodem 113. včetně poznámky pod čarou, která odkazuje na čl. 241 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, v platném znění – celní kodex Společenství.

³³⁹ Vládní návrh novely celního zákona jako sněmovní tisk č. 134 k dispozici na webových stránkách Poslanecké sněmovny Parlamentu ČR

V důvodové zprávě se v části k bodům 104 až 139 uvádí: „Všechny navržené úpravy vztahující se k problematice režimů s hospodářským účinkem a k problematice zajištění celního dluhu se týkají zpřesnění stávající právní úpravy s ohledem na přímo použitelné předpisy Evropské unie a odbornou terminologii v nich použitou. Zrušení ustanovení upravující osvobození od cla u cestujících mladších patnácti let a členů posádek dopravních prostředků bylo vyvoláno změnou právní úpravy přímo použitelných předpisů Evropské unie, a na jejich základě byla uvedená ustanovení této problematiky zapracována do zákona o dani z přidané hodnoty (Zákon, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony).

Způsoby zajištění celního dluhu vycházejí z právní úpravy Evropské unie, proto je třeba úpravu této oblasti v celním zákoně zachovat jako úpravu speciální vůči ustanovením daňového řádu o zajištění daně, s výjimkou zástavního práva, které lze uplatnit obdobně. V oblasti zajištění celního dluhu tak celní zákon nadále upravuje kromě jednotlivých způsobů zajištění také použití poskytnutého zajištění, není-li celní dluh dobrovolně splněn, postup pro povolování, změny povolení nebo odejmutí povolení a způsoby použití vydaných osvědčení, záručních listin a záručních dokladů.

Vzhledem k tomu, že podle nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, v platném znění, se celním dluhem rozumí povinnost zaplatit clo, nikoliv i daně a poplatky vybírané při dovozu, které se platí podle národní právní úpravy, je třeba pro případy, kdy celní orgány jsou také správcem spotřební daně a daně z přidané hodnoty, stanovit, že speciální forma zajištění se týká celního i daňového dluhu“.

V kontextu výše uvedeného lze uvést, že celní zákon tím, jak byl upravován, se stal nepřehledným a nesrozumitelným pro adresáty právní normy, jelikož umožňoval vícero výkladů. Pro ilustraci lze poukázat na skutečnost, že do 30. 6. 2002 neplatil § 320 odst. 1 CZ ve znění, který byl zaveden zákonem č. 1/2002. Zákonem č. 187/2004 Sb. ale opět došlo ke zrušení tohoto znění.

Podle mého názoru, novelou CZn tak nad vši pochybnost a v souladu se zásadou rovnosti výslovně přiznal všem daňovým subjektům v ustanovení § 285 celního zákona právo na úrok podle ustanovení daňového řádu o úroku z neoprávněného jednání správce daně podle ustanovení § 254 nového daňového řádu, však s konstatací nezákonnosti původního rozhodnutí.

9. Subjektivní prvek při rozhodování

9.1. Funkce soudnictví a přínos k Evropské právní kultuře

Pokud hovořím o subjektivním prvku při rozhodování, tak mám na mysli současné soudnictví (resp. ti kdo soudí), které na základě zákona v řízení před správními soudy, přezkoumává individuální správní akty správce daně³⁴⁰. Soudnictví vnímám jako veřejnou činnost státu, která směřuje k realizaci funkce státu, tzn. ke spravedlnosti. Cílem soudnictví je podle mého názoru, rozhodování sporů, rozhodování o vině a trestu za porušení práva a ochrana subjektivních práv fyzických a právnických osob.

Soudobá funkce soudnictví je spjata s vývojem této instituce jako garanta „spravedlnosti“, a tudíž jako zvláštní součásti dělby moci v právním státě. Tento výkon spravedlnosti si vyžádal postupem doby organizační vyčlenění soudnictví v rámci činnosti státu jako relativně nezávislé instituce. Ta směřuje k zajištění zejména neutrality soudů (soudců) v rozhodování věcí, a to jak v oblasti typicky soukromoprávní, tak i v oblasti veřejnoprávní.

Soudnictví je postupem doby včleněno i do rozhodování sporů vycházející z politické plurality a v tom smyslu je povoláno vnášet spravedlnost i do politiky. Soudnictví má nepochybně vliv na duchovní kulturu společnosti. Původní význam slova „cultura“, znamenající něco člověkem vypěstovaného, zdokonaleného, byl ve filosofii 17. a 18. století, zejména německé, značně rozšířen.

Zároveň se rozšířila kultura materiální, která v podstatě konzumovala původní pojem „cultura“, a kultura duchovní, která obsáhla to, co bylo k přirozenému stavu člověka přidáno, resp. co v něm bylo zdokonaleno, v oblasti intelektuální. Spočívala ve snaze „vytvořit“ pokojné, rozumně organizované, lidské potřeby chránící a rozvíjející se společenství. Do oblasti právní kultury tedy nepochybně zařazují jak tvorbu práva (zákonodárství), tak aplikace práva, včetně judikatury. Patří sem, spravedlnost, právní jistota a zákonnost. Patří tam také zásady, jako např. nepřipustnost zpětné účinnosti zákona, zásada přezkoumatelnosti správního rozhodnutí atd. Soudy, jejich složení a vnitřní organizace, způsob materiálního zabezpečení jejich činnosti, jejich vzájemné vztahy a poměr k jiným orgánům státní moci řízení, kterým se před soudy postupuje, prostředky, jichž používají, aby splnily své úkoly, každodenní život osob u soudu činných, jejich hmotné a společenské postavení, zvyklosti, sklony a vzdělání, to vše je důležitou součástí státního života a právní kultury té nebo oné doby a neodlučitelně souvisí s existencí státu, jehož je soudní aparát integrální, neodlučitelnou součástí.

³⁴⁰ Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“)

Soudnictví je ovšem výplodem historického vývoje, právě tak jako celková podoba státu a práva, a jeho konkrétní tvářnosti odpovídá vždy obecným podmínkám příslušného stupně vývoje společnosti. Kromě toho se v soudní organizaci a v celé soustavě právní péče projevují i specifické rysy, které odpovídají zvláštním okolnostem vývoje země, jejímž potřebám soudnictví má sloužit.

Způsob, jakým ten či onen společenský celek, národ, stát společenská třída reagují na popudy historického vývoje a řeší problémy, které tento vývoj klade, je v mezích objektivně daných podmínek jejich tvůrčím, samostatným výkonem. Projevují se v něm specifické vloh, tradice a individualita každého národa a jeho vlastní právní kultura, v níž se ovšem při vši její jedinečnosti odráží i obecné rysy kultury společnosti příslušného typu.

U soudů se soustřeďoval na své nejvyšší úrovni právní život našich předků, soudy stály přímo ve středu organizace starého českého státu, byly i důležitým jevištěm zákonodárné činnosti a strážci stavovských zemských svobod, k jejich jednání se orientovala aktivita nejlepších hlav a k nim se připínala i vlastenecká pýcha našich předků jako k zařazení, jež je živoucí zárukou důstojnosti celého národa a zdůvodněním sebeúcty.

Soudní případy nežily po staletí jen v přepisech rozmanitých procesních příruček a neuchovávaly se pouze v registraturách soudních akt; o slavných procesech se hovořilo mezi lidmi, pělo se o nich na jarmarcích, publikovala se a četla akta zvláště hlučných sporů, kolem soudních procesů vznikaly legendy a pověsti, náměty odtud pronikaly do literatury, zpěvu a výtvarného umění, protože lid správně chápal, že vždy jde o soudním procesu o víc, než obsahuje žalobní petit a rozsudek.

Do soudního sporu promítalo lidové podvědomí zápas dobra a zla, a když došlo na soudu k nějakému křiklavému porušení spravedlnosti, když se tu nepodařilo zjednat zadostiučinění za nějakou křivdu a soud naopak pomohl k vítězství falši a klamu, byl tím právní cit lidu bolestně poraněn a lid poté promítl žádoucí řešení alespoň do pověsti, která se ke skutečné události připjala, v níž byli zločinci uniklí soudu včasnému, potrestáni nadpřirozeným způsobem.

Po emancipaci soudní moci se začalo v Evropě vyvíjet soudnictví v současném smyslu, tj. soudnictví nezávislé na moci panovníka a zároveň nezávislé moci zákonodárné i výkonné. Na základě zcela odlišné tradice v Anglii a v kontinentální Evropě se vytvořil dvojitý typ soudce: anglický soudce právo vytvářející a kontinentální soudce právo nalézající, tj. aplikující právo vytvořené zákonodárcem (státem).

Tento rozdíl značně ovlivnil právní kulturu anglickou (dnes angloamerickou) na straně jedné a právní kulturu kontinentální na straně druhé a byl historickým důvodem značných rozdílů mezi oběma. I v kontinentální Evropě ovšem došlo k významnému rozrůznění vztahu soudce a zákona, a to jednak ve Francii (podle koncepce občanského zákoníku z roku 1804) a na druhé straně v Rakousku (podle zcela odlišné koncepce ABGB z roku 1811). Tím se odlišil vliv soudů na rozvoj právní kultury ve Francii a v Rakousku, a to do takové míry, že právně v tomto postavení soudců je asi hlavní klíč k zodpovězení otázky v úvodu, tj. přínosu judikatury k evropské právní kultuře. Přes dlouhou tradici německých soudů sehrály soudy významnou roli v zdokonalování středoevropské právní kultury. Nedával jim k tomu, na rozdíl od Francie a Rakouska, impuls ani nepříliš zdařilý občanský zákoník (BGB) z roku 1896.

Ve Švýcarsku došlo ke kodifikaci občanského práva ještě později než v Německu a to dvěma částmi občanského zákoníku (z let 1907 a 1911), které společně jako jeden zákoník (ZGB) vstoupily v účinnost 1. ledna 1912. Vztah soudce a zákona tu vyjadřoval čl. 1 ZGB.

Tato ustanovení se řadí v podstatě k hluboce filozoficky fundovaným přirozenoprávním, resp. osvíceneckým ustanovením § 16 a § 7 ABGB, takže středoevropským soudnictvím v této úvaze můžeme rozumět nejen soudnictví rakouské, jehož styl převzalo soudnictví nástupnických států, včetně Československa, ale i soudnictví švýcarské.

Soudnictví uherské vzniklo sice z jiných historických kořenů a na jiné hmotně právní bázi, ale po staletí trvající sousedství s Rakouskem v jediném soustátí způsobilo jistou akulturaci maďarského práva, takže i maďarské soudnictví můžeme počítat k soudnictví středoevropskému. Úloha anglického soudce ve společnosti i jeho společenské postavení jsou příliš odlišné.

V kontinentální Evropě mělo rozhodující kulturní význam soudnictví francouzské, máme-li na mysli je klasifikovat geograficky, západoevropské, a soudnictví rakouské a posléze i švýcarské, tj. středoevropské. Rozdílnost v jejich působení na právní kulturu je v různém vztahu soudce a právní normy.

Všechny uvedené země tj. Francie i Rakousko, resp. Švýcarsko, jsou země psaného práva a v té věci se podstatně odlišují od Anglie (a zemí, které převzaly anglický právní systém) a ve značné míře i zemí skandinávských. Země evropského kontinentu přijaly zásadu justiniánského Kodexu: „non exemplis, sed legibus fudicandum est“.

To znamená, že na rozdíl od anglického soudce, který právo tvoří, kontinentální soudce, jak už o tom byla zmínka, *per definitivem*, právo nalézá. Právním základem vztahu francouzského soudce a zákona není ustanovení procesní, ale ustanovení občanského zákoníku. Konkrétně jsou to čl. 4 a 5 občanského zákoníku (Code civil z r. 1804). První z nich, čl. 4, je historicky proslulé ustanovení o zákazu odepření spravedlnosti (*deni de justice*), které zní: „Soudce, který odmítne rozhodnout pod záminkou mlčení, nejasnosti či nedostatečnosti zákona může být stíhán pro odepření spravedlnosti“.

Následující čl. 5 výslovně zakazoval soudci, aby o věcech, které mu přísluší, rozhodoval „dovedně a normativně“, což je explicitní zákaz jakéhokoli práva soudcovského (precedenčního). Tato dvě ustanovení hluboce ovlivnila a dosud ovlivňují francouzské právní myšlení, zejména i myšlení soudců, a teoretické chápání jejich postavení.

Francouzská literatura dlouhou dobu ignorovala význam judikatury a chápala každé soudní rozhodnutí jako jedinečné, a to nejen z hlediska právního, ale i z hlediska sociologického. Soudce podle tohoto názoru přistupoval k rozhodování každého případu tak, jakoby se v justiční praxi vyskytl poprvé. Uvedené chápání vztahu soudce a zákona vedla dále k tomu, že myšlenkový pochod soudců po provedené subsumci faktické skutkové podstaty zákonné je omezován na ryze syllogistické odvození individuálního pravidla pro rozhodovaný případ z obecného zákonného pravidla.

Roku 1789, bylo ve Francii Národním shromážděním přijato Prohlášení práv člověka a občana, vypracované tehdejším vyslancem USA T. Jeffersonem. Nejednalo se o normativní akt, nýbrž o akt, připomínající přirozená, nezczizitelná a posvěcená práva lidí. Prohlášení mělo jednak tato práva členům social. společnosti připomínat, a dále mělo umožnit porovnání aktů zákonodárství a exekutivy s účelem všech politických institucí.

Prohlášení, která naznačují hranice pro zákonodárce, když zakazují zákonodárci přijmout zákon, který by do těchto práv zasáhl. Abbé Siéys, tento problém postřehl – v r. 1795 v jistém vyjádření pro Národní konvent napsal: „Ústava buď představuje jednotu zavazujících zákonů, anebo není ničím“. Představuje-li jednotu zákonů, lze se ptát, kde je strážce, kde je soudce aplikující tento kodex.

Odkazům Prohlášení na zákony byl přikládán velký význam. Chápáno jako programová výpověď, kterou normativně zformuluje až zákon. Pojem zákon představoval ve francouzské revoluci veličinu, jejíž hodnota byla nesrovnatelně vyšší než v Americe.

Francouzská ústava z r. 1791 v čl. 3 stanovila: ve Francii není vyšší autority, než je zákon. Suverenita zákona (ident. s volenté général) byla ústředním bodem učení a dobovými státopědci vyzdvihována. Lze tedy říci, že ústavní tradice francouzské revoluce přivedla na svět, ve srovnání s Anglií a USA, třetí typ moderního liberálně demokratického státu.

Platí-li dodnes v Anglii doktrína o suverenitě parlamentu, v USA je dodnes ústava závazná pro zákonodárce, který se smí pohybovat jen v jejích mezích, pak ve Francii, až do r. 1958 lze hovořit o faktické suverenitě parlamentu i přes existenci ústavy ve formálním smyslu. Ve Francii je část ústavních soudců určována parlamentem, část exekutivou.

Cesta středoevropská

I v Rakousku a ve Švýcarsku bylo základní postavení soudcovo ve vztahu k zákonu dáno hmotným právem. V Rakousku to bylo ust. § 6 a § 7 ABGB. Tato ustanovení, opírající se plně o osvícensky racionalistickou ideu přirozeného práva chápou postavení soudcovo podstatně jinak. Dávají mu mnohem více volnosti a podstatně jinak vymezují jeho postavení ve společnosti. Soudce nenalézá právo hotové v zákoně, nýbrž – ač je zákonem vázán a jeho funkce je teoreticky rovněž jen aplikační a nikoli právotvorná – svou aplikační činností tvůrčím způsobem napomáhá vzniku „fungujícího“ práva, tj. law in action.

Rakouské i československé teorie v této souvislosti důsledně hovořily nikoli o tvorbě práva, ale o „svobodném nalézání práva“. Na rozdíl od soudce francouzského však rakouský soudce nemusí předstírat, že právo je v zákoně, tj. v jazykovém vyjádření právní normy, nýbrž je – nenajde-li je jinak – koneckonců vždy najde v přirozených zásadách právních, tj. v přirozeném právu. Tento pramen je „nevysychající“, je na rozdíl od zákona bez mezer, „neboť z něho lze posoudit a rozřešit každou otázku, která se nalézá v oblasti „právního“ rozumu. Podstatné je to, že nepředstírá úplnost zákona a osvobozuje soudce od zmíněné role „stroje na rozsudky“, to znamená, že připouští jeho aktivní tvůrčí roli v aplikaci práva a tím i ve vývoji práva samého.

Hodina Konstitucionalismu v Rakousku tak v Německu odbíjela v r. 1848. Základní práva měla být základními stavebními kameny nových ústav. Efektivnost těchto katalogů však závisela na jejich soudní žalovatelnosti. Frankfurtská Paulskirche-verfassung předpokládala příslušnost budoucího Říšského soudu, do jehož kompetence mělo spadat rozhodování o žalobách německých státních občanů kvůli porušení říšskou ústavou jim poskytnutých práv.

Bavorská ústava z r. 1918 rovněž obsahovala předchůdce ústavní stížnosti. V Německu se liberální ústavní myšlenka objevila do jisté míry až ve Výmarské ústavě (1919), která obsahovala poměrně rozsáhlý katalog základních práv. Říšský soud od r. 1867 do 1918 byl rakouský Říšský soud v Evropě jediným soudem, který rozhodoval o stížnostech pro porušení ústavních práv státními (a autonomními) úřady. Struktura ústavního soudu – Dvoukomorový systém je nejvýrazněji vybudován v SNR. Každá z komor – senátů ústavního soudu (BverfG) SNR je obsazena 8 soudci a každé z komor zákon vymezuje určité kompetence.

První senát se měl zabývat ochranou základních práv, druhý senát – kompetenční spory mezi Spolkem a zeměmi. Má dále vybudovaný systém tříčlenných soudcovských výborů, které napadlé věci předprojednají a jednomyslně přijatým rozhodnutím mohou věc odmítnout.

Rozsah kontroly ústavnosti v případě stížností – ačkoli má ústavní stížnost sloužit ochraně základních práv a práv jim rovných, rozšířil Spolkový ústavní soud měřítko kontroly přes čl. 2 odst. 1 ústavy (všeobecná svoboda jednání) prakticky na celou ústavu. Podle ustálené judikatury je totiž základní právo na všeobecnou svobodu jednání porušeno i tehdy, je-li napadený akt veřejné moci v rozporu s objektivním právem, resp. s ústavními principy, které obsahově postrádají individuální právo.

Podle ustálené judikatury zkoumá německý ústavní soud rozhodnutí Soudu (zejména civilní R) jen v omezeném rozsahu. Zasahuje jen tehdy, pokud nedostatky v této činnosti lze charakterizovat jako nedbání základních práv, tj. pokud obecný soud vychází ze zásadně nesprávných názorů, či pohledů na význam a na oblast chráněnou základními právy, nebo jsou-li výklad a aplikace práva obecným soudem nesrozumitelné tak, že dovolují závěr, že spočívají na nevěcných úvahách.

Československé právo od 1. ledna 1951 už nemělo ustanovení obdobné § 6 a § 7 ABGB, marxistická teorie práva se zejména pod vlivem sovětským, stala ve své podstatě pozivistickou, ale žádný civilní soudce ani v té době nepochyboval o tom, že při aplikaci práva má postupovat způsobem dříve obecně vyjádřeným v tomto ustanovení ABGB. Přesně na den, za sto let po rakouském ABGB, dne 1. ledna 1912, vstoupil v účinnost švýcarský občanský zákoník (ZGB). I on se nutně potýkal s otázkou pramenů práva.

Podle čl. 1 odst. 2 ZGB měl soudce v případě, že věc nemůže rozhodnout podle slov zákona ani podle jejich interpretace, ani podle práva zvykového, rozhodnout „podle pravidla, které by stanovil, kdyby byl zákonodárcem“. „Soudci budiž dovoleno poznat, že psané právo má mezery, které se nedají vyplnit žádnou interpretací. Bránu, která rakouským a československým soudcům umožňovala významné působení na právní kulturu jejich zemí, lze spatřovat v teoretické koncepci a teoretické souvislosti, která neváže soudce jen na slova zákona, nýbrž s poukazem na ratio legis. V čem tedy spočíval hlavní přínos středoevropského soudnictví k evropské právní kultuře.

Důležité při podání odpovědi na danou otázku je to, že od svého počátku bylo a je soudnictví, kterému právo (zákon) a právní kultura umožňují, aby do práva vnášelo něco nového, že je to soudnictví, kterému, jak bylo rovněž uvedeno, zákon dovoluje, aby vidělo jeho vlastní nedokonalost, a aby ji aplikační činností odstraňovalo, a tím samo působilo na právní kulturu. Na rozdíl od Francie, která nabídla Evropě soudce jako „stroj na rozsudky“, střední Evropa vytvořila „myslicího soudce“. Všude ve světě jsou špatní a dobří soudcové. Rozdíl je v postavení soudce ve vztahu k zákonu – „myslicí a myšlení způsobilý soudce, spolupůsobící pomocník při uspořádání životních poměrů ve společnosti“.

Z hlediska dnešního pojetí pozitivně právní úpravy v ČR je soudní moc samostatnou větví uskutečňování státní moci lidu. Na rozdíl od předchozí ústavní úpravy nyní soudní moc své postavení a pravomoci odvozuje přímo od svého zdroje, tj. lidu (čl. 2 odst. 1 Ústavy ČR).

Není zde již orgán jako Národní shromáždění nebo Federální shromáždění, ze kterého by byla teprve mocenská oprávnění přenášena na další státní orgány. Na čele Ústavy ČR je ustanovení čl. 1, které charakterizuje ČR jako demokratický právní stát. Významnou součástí jeho mechanismu jsou orgány zajišťující ochranu práva. Na jejich efektivním fungování závisí naplňování obsahových požadavků právního státu, který je již od dob francouzského Prohlášení práv člověka a občana (viz čl. 16) spjat s představou dělby státních funkcí mezi různé nositele jejich výkonu a se zaručením práv člověka.

Moc znamená tolik, jako skutečně ukládat své příkazy a rozhodovat svrchovaně, nebo mít k tomu právo. Kdo zjednává spravedlnost, provozuje moc. Každá moc v sobě zahrnuje, v případě potřeby, použití násilí. Moc otcovská je právo otce, zjednávat poslušnost svých dětí. Vyšší rozum a zájem, jaký má on k jejich prospěchu, dávají mu právo je vést a ukládat povinnosti.

V každém uskupení lidí žijících ve společnosti, prvotním zřízení, jako v nejvzdálenějším státě je nutno přednostně, aby se zákony tvořily a zvyklosti uznávaly, aby se těchto zákonů a zvyklostí používalo, pořádek udržoval, aby ozbrojená moc byla organizována a vedena, území bráněno a aby spory, přestupky a zločiny byly souzeny. V každém politickém zřízení, zvláště pak v demokracii, je správné, aby byly přesně vymezené a oddělené moci, tak, aby nedocházelo k libovůli vládnoucích³⁴¹. Výkon spravedlnosti si vyžádal postupně organizační včlenění soudnictví v rámci činnosti státu jako relativně nezávislé instituce. Tato nezávislost směřovala k zajištění neutrality soudu (soudců) v rozhodování věcí, a to jak v oblasti typicky soukromoprávní, tak i v oblasti veřejnoprávní.

Soudnictví bylo postupem doby včleňováno i do rozhodování sporů vycházejících z politické plurality a v tom smyslu je povoláno vnášet spravedlnost i do politiky. V Ústavě ČR nacházíme vymezení základních soudních kompetencí v podobě rozhodování sporů o právo mezi stranami, rozhodování o vině a trestu (čl. 90 Ústavy ČR), v podobě ochrany před zásahy orgánu veřejné správy (čl. 36 odst. 2 Listiny) a v podobě rozhodování o právnosti právních předpisů a dalších zvláštních aspektech ochrany ústavnosti (čl. 83 a čl. 87 Ústavy ČR).

Pokud by soudům bylo svěřeno řešení jiných otázek, nemusí už jít o výkon soudní moci ve smyslu čl. 81 Ústavy ČR. Pro výkon soudní moci je tak příznačné nejen to, že je vykonávána zvláštní soustavou nezávislých orgánů a zvláštním způsobem – metodou určeným procesními předpisy. Podstatný je i předmět této činnosti a její výsledek – nález v případě Ústavního soudu nebo rozsudek v případě obecných soudů, popřípadě usnesení, platební příkaz apod.

V souvislosti s předchozím obsahem, tak vymezují otázku soudcovské nezávislosti. Do demokratického a právního státu musí být zahrnuta i kontrola soudnictví, resp. těch kdo soudí. Soudce nemůže být činěn zodpovědným za své rozhodnutí, a to jak za jeho obsah, tak způsob, jak k němu dospěl. Tuto činnost však nelze pojímat jako činnost, která nepodléhá kontrole. Jeho prostřednictvím se realizují zákony, které v demokratickém státě jsou výrazem vůle většiny lidu. Vzhledem k tomuto principu soudcovské nezávislosti je zvláštním problémem otázka obsahu a mezi této odpovědnosti a otázka způsobu, kterým má být nad soudnictvím vykonávána kontrola, která je předpokladem reálného fungování odpovědnosti.

³⁴¹ Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuendi – „*Spravedlnost je pevná a stálá vůle udělit každému jeho právo*“.

Tento okruh otázek je spojen s rozhodovací činností soudu (soudce), který charakterizují jako činnost poznávací. Možnost omylu je v povaze každého poznání a musí být proto vždy dána možnost nápravy. Objektivně posoudit omyl soudce, za který by měl nést odpovědnost, je nesmírně obtížná záležitost. Rozhodně jím nemůže být jiný nebo odchylný právní názor. Rozhodování sporných případů je činnost, která se blíží k činnosti tvůrčí a možná různost názorů je dána již její podstatou. Soudcovu odpovědnost nelze vyvozovat ani s procesních pochybení; v rámci procesu soudce reaguje na konkrétní pomíjivou situaci, přičemž jeho případné pochybení může být téměř vždy v dalším procesu napravena. Soudce tedy nemá právní odpovědnost proti stranám nebo jiným účastníkům řízení, otázkou však je, zda nemá odpovědnost vůči státu. Soud vystupuje (činí právní úkony) jménem státu, vykonává jeho funkce, stát přitom zajišťuje soudnictví, lze tedy uzavřít, že stát přebírá na sebe odpovědnost za soudcovo nezákonné rozhodnutí.

Soudnictví tak označuji jako „vědu“, která je podle mého názoru, znalostí příčin. Jsou zde poznávány obecné vlastnosti věcí, odhalovány zákonitosti, vniká se do podstaty jevů, to znamená hlubší a vnitřní souvislosti ve věci samé. „Soudnictví by mělo být vnímáno jako orientace k dobru“. Ve svém myšlení nejsou soudci odkázáni jen zcela na to, co jim přímo pověděli oči a uši, „v jejich rozumu“ nemusí „být“ vždy jenom to, co bylo smysly postřehnuto. Právním myšlením se mohou dostat v poznávání „světa“ dál, než kam je mohou donést jen „holé“ smysly.

Na druhé straně mohou myšlením vytvořit chybný, zkreslený obraz skutečnosti, protože lidský rozum dokáže úctyhodné věci. Smyslové orgány jsou „otevřenými okny do světa“. Odrážejí vlastností věcí a umožňují tak činnost mozku. Obecně „myšlení“ je vyšším stupněm poznání. Navazuje na poznání smyslové, ale umožňuje „svět“ poznat dokonaleji než ono. Teprve myšlením lze rozpoznat hlubší vztahy mezi jevy, teprve abstrakcí se odpoutáváme od nepodstatných znaků a vlastností věcí. To umožňuje zkoumat jev v jeho nejobecnějších rysech, poznávat, co je pro něj vnitřně charakteristické – což na jistém stupni lze označit jako vědecké poznávání. Slovo racionalista má velmi sympatický zvuk (ratio – rozum), a v jiných souvislostech si to označení vysluhuje ten, kdo si počíná rozumně a uváženě. Odtrhovat ale vědomí od smyslové zkušenosti a tak nepřiměřeně zdůrazňovat úlohu rozumu a jenom rozumu v poznání „světa“, je nerozumné. Je to právě (sensus – smysl) nebo (ratio – rozum)?

Co je důležitější pro jejich poznání. Co je vlastně pravda. Pravda je něco samo o sobě, něco dokonalého, krásného. Nebo pravda je to, co si myslí právě tyto osoby v talárech a co každý z nich uznává za správné. Jestliže se na něčem shodne více lidí (např. soudní senát), nemusí to být ještě pravda. Všechny pravdy mají své začátky a konce. Pravda, spravedlivé rozhodování o spravedlivém a správném není nějaká neměnná a jednoduchá záležitost. Je to vlastně vztah mezi skutečností a jejím odrazem v našem vědomí. Právě odraz těchto realit v našem vědomí (i ve vědomí osob v talárech) může být správný v různém stupni, nebo nesprávný. V určitých kauzách se vyskytly i takové chybné poznatky, které můžeme považovat za nutné, svým způsobem prospěšné. Relativní pravdivost poznatků není v tom, že by byly vůbec chybné, ale v tom, že nejsou vyčerpávající, zcela kompletní. Víme-li stále víc, znamená to, „že se počet neobjasněných otázek stále zmenšuje“. Nezdá se. Spíše je tomu tak, jak říká české přísloví: „Čím dále v les, tím více dřev“.

Jakkoli jsou poznatky soudců relativními, tedy ne zcela úplnými a vyčerpávajícími pravdami, přece jen jsou odrazem skutečných vlastností věcí a vztahů mezi nimi, odrazem víceméně přesným. Se skutečností se v jistém stupni shodují, a proto je můžeme oprávněně považovat v celku za objektivně pravdivé. Často se říkává: „*Lidské poznání je nekonečný proces přibližování k absolutní pravdě aniž jí však někdy zcela dosáhne*“.

Praxe a její poznání ve spojení s právní teorií, podle mého názoru jsou pro všechny kritériem pravdy. Nestačí tedy jen vymýšlet a aplikovat moderní demokratické zákony. Je třeba všemožně posilovat takové společenské klima, které bude stále zřetelněji prosazovat úctu k obnovovaným mravním hodnotám a z ní pramenící úctu k zákonům i k soudcům.

Soudce tak nemůže být jen pouhým technickým nástrojem uplatňování zákona jako technického návodu k tomu, jak upravit vztahy ve společnosti. Musí být tím, kdo si svým rozumem osvojuje zákon i jeho ducha, kdo vnímá jeho smysl a umí ho interpretovat, kdo trvalou projekcí svého svědomí a svého smyslu pro spravedlnost do své aplikace zákona dokáže získávat autoritu nejen soudům a zákonům, ale vůbec samotným principům zákonitosti.

Soudce tak musí být zárukou právní jistoty, která je jedním z atributů právního státu. Tato jistota spočívá ve vytvoření takových podmínek, které zakládají důvěru občanů v právo. Ovšem, toto těžiště právní jistoty, musí spočívat v tvorbě a aplikaci rovného práva. V souvislosti s výše uvedeným předestírám výstižná slova prof. JUDr. Václava Hory, jednoho z významných právních teoretiků první Československé republiky, profesora Karlovy Univerzity a člena České akademie věd a umění: „*Účelem každého soudního procesu je*

dopomoci objektivnímu právu k plné platnosti, uskutečnit je všude tam, kde se jeho plnému rozvinutí staví v cestu překážky“. Tím, že proces uskutečňuje právní řád, dopomáhá zároveň k uspokojení zájmům jednotlivce i celku a zjednává v jednotlivém případě průchod spravedlnosti.

9.2. Přínos judikatury pro daňové řízení

Je otázkou, zda je přirozené, aby text každého zákona byl následně dotvářen soudním rozhodováním, neboť i pro soudy může být příznačné, že v rámci dotváření práva prostřednictvím právní metodologie (nalezení cesty), v rámci posuzovaných případů, se můžou snadno dostat do konfliktu s mocí zákonodárnou.

Zda je věcí zákonodárce, aby v rámci legislativní činnosti, vytvářel takové zákony, které by činily právo předvídatelným a srozumitelným, ponechávám na úvaze. Přesto k této části zaujímám svůj postoj. Jsem si vědom toho, že zákonodárce schopností svého jazyka, nemůže reagovat tak rychle na pestrost a bohatost životních situací, které nemůže v rámci přijetí zákona dostatečně předvídat, však podle mého názoru, soudní interpretací zákonů nelze nahrazovat takovou činnost zákonodárce, která by byla v rozporu se zákonem či se ocitala mimo zákon. To, by byl konec pro právní pozitivisty. Podle mého názoru, nelze připustit, aby v rámci často nedokonalých zákonů byl vytvářen takový právní prostor, prostředí, které bude pojato, jako přirozená tendenčnost právních výkladů a závěrů, spadajících výlučně do moci soudní. V tomto směru bych krátce přiblížil a poukázal na projev kvalitativního rozdílu rolí moci soudní a moci zákonodárné. V rovině praktické tento možný náhled zákonodárce a soudů se projevuje v souvislosti s Čl. 95 odst. 1 Ústavy, který zní: „*Soudce je při rozhodování vázán zákonem a mezinárodní smlouvou, která je součástí právního řádu; je oprávněn posoudit soulad jiného právního předpisu se zákonem nebo s takovou mezinárodní smlouvou.*“ Soudce při své činnosti aplikuje právní normy (jejich jednotlivé instituty). Nelze než přitakat, že soudce je vázán zákonem, který sám však právní normou není.

Smyslem citovaného článku Ústavy je kromě nařízení soudci, že při hledání právních norem musí vycházet z právního předpisu, konkrétně ze zákona, a to podle mého názoru, ze zákona v jeho nejširším významu, který zahrnuje kromě textu i účely a indukci dovozené právní principy.³⁴²

³⁴² Lze tak rozlišovat v užším smyslu, který zahrnuje pojem právní předpis v jeho textové podobě a zákon v širším smyslu. V širším smyslu pak pojem zahrnuje i účely, které s daným textem spojují a také právní principy, které stojí jakoby v pozadí.

Z toho vyplývá, vázanost zákonem, která znamená, že soudce při zjišťování toho, co je či není po právu, musí vycházet ze zákona jako základního determinantu jeho rozhodovací činnosti. I když zákonodárce (normotvůrce) „produkuje“ základní materiál pro formulaci norem, je nutno mít na paměti, že soudce je při jejich formulaci nebo-li formulaci toho co je právem, výrazně omezen určitými limity a toto mezemi přípustné právní argumentace.³⁴³

Pokud soudce judikuje metodologicky nekorektně a nevystupuje-li jako partner moci zákonodárné, pak se lehce dostane do rozporu s touto mocí. Z uvedeného je možné dovodit, že sféra judiciální se ocitá před úkolem možného užití přípustné orientace na otázky právní argumentace, interpretace, soudcovské tvorby práva, na otázky nejen moderních argumentačních přístupů, jakými jsou argumentace právními principy, princip proporcionality, nýbrž i argumentačních přístupů tradičních, jakými jsou například argumentace analogií, povahou věci, atd.

S přihlédnutím k předchozímu, lze tímto směrem poukázat na často diskutovanou příčinu celosvětového úpadku psaného práva neboli legislativy, která spočívá v nárůstu množství právních předpisů. Moderní právní řády v důsledku hypertrofie reglementace všech oblastí života (viz tzv. aproximace Evropského práva), tak přestávají být často srozumitelnými. Podle některých právních pozitivistů psané právo začíná být nepružné, permanentní novelizace jen pomalu reagují na změny, správní soudy jsou založeny na doktríně legality, tj. úzkostlivého dodržování všech předpisů; soudci nesmí právo volnou interpretací ani dotvářet. Je rozšířeným omylem, že soudcovská tvorba práva neboli precedenty patří do angloamerické sféry a nemá v Evropě místo. Ve skutečnosti precedens pochází z tradice práva římského a po staletí byl v celé Evropě nejdůležitějším pramenem práva. Teprve strůjci Velké francouzské revoluce precedenty v podstatě zakázali, protože nedůvěřovali soudcům, kteří byli nenáviděnou oporou ancient régime. Montesquieuův výrok, že "nový revoluční soudce musí být pouze ústy zákonodárce", vystihuje tendenci, která prakticky donedávna převládala v celé Evropě. V této době se soudci stali poslušnými byrokratickými úředníky, veškerá moc tvořit právo a střežit řád společnosti se soustředila v rukou "Suveréna", tj. Lidu, Konventu, Monarchy, Parlamentu, Sovětů, Vůdce atd. Tento stav, někteří profesori srovnávací právní vědy, tehdy označovali jako úchylku.³⁴⁴

³⁴³ Tam, kde právní metodologie nepřipouští rozhodování contra, resp. preter verba legis, je dikce zákona mezi právní argumentace.

³⁴⁴ Např. Merryman: The French Deviation, publikováno v časopise Právník č. 12/1998 pod názvem "Francouzská úchylka".

Precedens jakožto nejflexibilnější formální pramen práva, který se prostřednictvím soustavné modifikace soudních rozsudků (viz Llewelyn: Case Law System), pružněji přizpůsoboval právnímu řádu a vývoji při zachování kontinuity, pod tlakem reality se opět navrátil k normalitě.

Soudní judikatura v tomto směru by měla ukazovat cestu ke spravedlnosti, předvádět vzorce jednání po právu a následky chování v rozporu s ním, ať už je přestoupí kdokoliv. Soudní judikatura musí být jistě aktuální a odpovídat na otázky, s nimiž se účastníci řízení na správní soudy obracejí, tzn. v řešených věcech po nalezení či ověření úplného a správného skutkového stavu použít a vyložit hmotné právo. Judikatura musí být srozumitelná. Jedině tak může, při jinak formální nezávaznosti přesvědčivosti své argumentace, vykonávat vliv na rozhodovací praxi správních orgánů. Judikatura soudů musí být také odvážná a dynamická. Můžeme si stěžovat na neuvěřitelnou nepřehlednost, nesrozumitelnost některých právních předpisů bez naděje na nějaké radikální zlepšení tohoto stavu v blízké budoucnosti.

Soudní judikatura musí reflektovat dosažený vývoj společenských vztahů, dotvářet nedokonalá pravidla, překlenovat jejich rozpornost, nacházet pravý smysl a účel použitých a vykládaných předpisů tak, aby výsledkem a cílem cesty bylo rozumné uspořádání společenských vztahů, tedy nalezení spravedlnosti.

Konkrétní cesta ČR k osvojení si tohoto staronového principu určitě vede i přes Evropský soud, kde precedens je uznávaným pramenem práva, a také přes nálezy ÚS, které, jak známo, jsou závazné pro všechny osoby a organizace. Přinejmenším nadále zůstává sporné, zda tuto situaci samotná rozhodovací praxe správních soudů může změnit k lepšímu. Z povahy věci rozhodovací praxe správních soudů neumožňuje systematický přístup, neboť řeší jen ty problémy, které jsou jí předloženy v rámci jejich řízení, nemá možnost si zvolit svou agendu. Navíc samotná soudní praxe není při řešení některých, a to nikoliv nepodstatných, právních otázek jednotná (stálost judikatury).

Z hlediska jednotlivých zákonů, dochází k mnoha jejich dílčím novelám (bohužel ne vždy koncepčního charakteru), které znamenají zásahy do potenciálně ustáleného výkladu a znemožňují tak jeho další stabilizaci. Je potřeba také zmínit, že přetváření zákona prostřednictvím soudní rozhodovací praxe trpí jednou podstatnou nevýhodou oproti změně zákona klasickou legislativní cestou. Nemohou být využita přechodná ustanovení, která by předcházela případným tvrdostem.

Některá ustanovení zákona jsou tak přetvářena de facto se zpětnou účinností, kdy zákonodárce nemá šanci na nově vzniklou situaci adekvátně reagovat. Navíc oblast správy daní je specifická v tom, že zpravidla každá taková změna je provázena nepříznivým dopadem na veřejné rozpočty.

Dokonce si dovoluji tvrdit, že v rámci uplatňování právních principů soudy, není leckdy prakticky možné, bez znalostí rozhodovací praxe soudů, vykládat a aplikovat některá ustanovení příslušných zákonů. Nicméně, v některých směrech si dovoluji uvést, že pro oblast správy daní, soudní rozhodování přineslo výrazné změny či upřesnění výkladu některých ustanovení ZSDP a i některých ustanovení v rámci uplatňování celních předpisů. V tomto směru uzavírám, že právní úprava daňového procesu tak musí usilovat o efektivní výběr daní opírající se o předvídatelné - „dobré právo“ a zároveň o ochranu práv daňových subjektů, kteří mají „nárok na dobré právo“ z hlediska dobrého právního důvodu i bez ingerence správních soudů. Zvyšování efektivity výběru daní se odvíjí od zvyšování podílu skutečně vybraných daní (např. snižováním objemu nedobytných daňových nedoplatků, snižováním daňových úniků) a od snižování administrativní náročnosti, která se projevuje nejen snížením výdajů ze státního rozpočtu, ale také snížením zátěže pro daňové subjekty.

10. Závěr a zhodnocení zkoumané právní úpravy

Jestliže si mám odpovědět na otázku, co bylo cílem mé disertační práce, na téma postavení správce daně při zabezpečování státních příjmů, pak moje odpověď může vycházet pouze z těch argumentů, které jsem v této práci předložil. Jsem si vědom racionálních hranic či limitů, v rámci svých závěrů předestřených do jednotlivých tematických částí uvedených kapitol. Úvahy promítnuté do této disertační práce, jsou příspěvkem k problematice postavení správce daně při aplikaci vybraných institutů předvídaných právní úpravou ZSDP a v současné době právní úpravou DŘ, jako komplexního pojetí procesně právní úpravy, ve vztahu k zvláštním právním předpisům, tj. celním, které v řízení před celními orgány (např. v řízení kontrolním, vyměřovacím, a vymáhacím), tedy v řízení před odlišným správcem daně, upravují obdobné právní materie, však při zachování dílčích specifik právních předpisů CC a CZ nebo CZn, které jsou vlastní právní úpravě předpisů celních, pro které nelze uplatnit postup (řízení) podle ZSDP nebo pravidel současného DŘ, či pravidel podle SŘ.

V uvedených souvislostech jsem předmět disertační práce formuloval tak, aby dílčí poznatky promítnuté do jednotlivých kapitol, verifikované teoretickými východisky prostřednictvím právní argumentace, podložené praktickými postupy v rámci daňového a celního řízení s provázaností hmotněprávní a procesněprávní pozitivní úpravy příslušných zákonů a s poznatky judikatury správních soudů, posloužily ve vybraných případech k posouzení kvality právních závěrů věnovaného diskursu v rámci příslušného oboru celního a daňového práva. Jinými slovy vyvinul jsem úsilí o vystižení a popsání zákonitostí a forem, které jsou obsahem již zmiňovaného celního a daňového práva realizujících se prostřednictvím jejich typických řízení.

Z hlediska obsahu této disertační práce jsem se pokusil ozřejmit některé pojmy a vybrané právní instituty jako „nástroje“ uplatňované nejen v daňovém řízení, které svou povahou jsou zvláštní, ale i zejména v řízení před celními orgány, tj. před odlišným správcem daně, při zachování dílčích specifik celního řízení. Tam, kde takovýto postup nebylo možné použít, bylo vždy nutné přísně zachovávat aplikační postup, podle pravidel ZSDP respektive nového DŘ.

Cílem disertační práce bylo analyzovat tyto nástroje již ve zmiňovaném procesu daňového a celního řízení před správcem daně, objasnit jakým způsobem stát prostřednictvím svých „správců“, naplňuje určité zásady dobré správy, při dodržování hmotněprávní zásady legální licence a jaké prostředky a zvláště způsoby k tomu volí v dané oblasti, a dále jaká práva a povinnosti mají v tomto procesu řízení i ostatní jeho účastníci.

Závěry pak odůvodní možné potřeby změn pozitivní právní úpravy v souladu s požadavky aplikační praxe. V konsekvencích vybraných kapitol uvedeného tématu, promítnutých do této disertační práce, jsem se pokusil najít odpověď na otázku, zda lze cestou právní metodologie dosáhnout vybraného cíle, který směřuje k objektivní spravedlnosti v její materiální podobě, jakožto institutu stálého napětí mezi spravedlností a právní jistotou daňových subjektů z hlediska zákonodárcem konstituované pozitivní právní úpravy, přiznávané prostřednictvím objektivního práva.

Spravedlnost vnímám jako nejobecnější právní hodnotou, která je finálním účelem práva. Právo a spravedlnost spolu úzce souvisí. Proto v pojednání o různých pojetích právních principů nechybí v této disertační práci zmínka o principech právní spravedlnosti.

Zkoumáním, které principy spravedlnosti převládají v právu či jednotlivých právních odvětvích, jistě přináší zajímavé výsledky. Analýza práva prostřednictvím právních principů však může vyvolávat hodnotové změny v čase. Některé z principů jsou charakteristické pro určitá právní odvětví či pododvětví, zvláště v právu veřejném. Důkladnějším zkoumáním této problematiky bych jistě došel k hlubšímu pochopení jeho specifik v rámci jednotlivých právních odvětví. Abych pro verifikaci tohoto tvrzení našel vhodné argumenty, vycházel jsem zejména z právní argumentace vtělené do jednotlivých tematických částí vybraných kapitol prostřednictvím teoretického právního jazyka, právní interpretace a právní hermeneutiky a opět jsem se navrátil k právní interpretaci, a to v rovině praktické. Zahrnutí obou rovin právní interpretace (teoretické i praktické) bylo nezbytné, neboť jen tak lze dovozovat určité závěry směrem ke skutečnému materiálnímu poznání práva.

Vycházel jsem při tom z pojmu interpretace, jež pochází z latinského slovesa „interpretatio“, což znamená „rozumět“, „vykládat“, „vysvětlovat“.³⁴⁵ Oba termíny, tj. „interpretace“ i „výklad“, užívám jak pro označení poznávací a vysvětlovací procedury, tak i k označení samotného výsledku výkladu - tzv. interpretačního závěru. Interpretaci chápu rovněž jako základ pro vědecké poznávání. Takové poznávání v pozitivistické tradici racionalismu a moderny bylo chápáno jako poznání objektivní. Pokud tedy mám za to, že interpretace je procesem vědeckého poznávání, musí si činit nárok na objektivitu, jelikož stav dnešního práva se vyznačuje pluralitou právních systémů (vnitrostátního, mezinárodního evropského), rozsáhlostí, nekomplexností a často též nepřehledností pramenů práva (zákonů, podzákonných předpisů i aktů práva EU) s narůstajícím vlivem soudcovského dotváření práva (především správních, ústavních a mezinárodních soudů).

³⁴⁵ Šenková, S. Latinsko-český, česko-latinský slovník. Olomouc: Nakladatelství Olomouc, 1999, s. 64.

Jistě je pravda, že soudní praxe je často konfrontována s velice obtížnými interpretačními problémy, proto si vypomáhá formulováním vlastních doktrín, které však nejsou vždy dostatečně metodologicky provázané. Podle mého názoru je potřeba důkladné propracování právní teorie v oblasti právní metodologie, vyhovující podmínkám českého právního řádu společně s praxí.

Pokud používám v této disertační práci metody výkladu ve vztahu k právní normě, lze tento postup vnímat jako způsob, kterým se snažím dojít k pravdivým poznatkům o smyslu a významu některých ustanovení příslušného zákona. Metody, které úzce souvisí s interpretací právní normy, lze v právní vědě obvykle nazvat jako vstupní úvahy o metodologii (metodách) interpretace práva. Tato disertační práce představuje svou vnitřní strukturou přiblížení se k právní metodologii a již zmiňovanou právní praxí spojenou s aplikační činností správce daně.

Jelikož daně a cla jsou v současné době tématem velice diskutovaným, pokusil jsem se přiblížit tuto zákonodárcem upravenou materii právě v některých jeho neopomenutelných pojmech a právních institutech předvídaných v příslušných zákonech, které jsem předestřel do jednotlivých kapitol této práce s upozorněním na význam těchto institutů prostřednictvím správního uvážení a právní argumentace, prostřednictvím judikatury správních soudů správního soudnictví České republiky, zejména judikatury Ústavního soudu ČR.

Společným jmenovatelem této disertační práce je také seznámení se s novou právní úpravou daňového řízení a rozhodovací činností správce daně podle DŘ a celních předpisů. Právní úprava ZSDP měla jistě mezi daňovými zákony zcela výjimečné postavení. O to více, v dnešním pojetí, tuto skutečnost přisuzuji DŘ, neboť je tento jediným procesním předpisem, a to i v řízení před celními orgány.

Podle mého názoru, právní úprava daňového řízení podle pravidel ZSDP, si jistě zasloužila novou právní úpravu v podobě DŘ. Aplikace ZSDP je založena na principech, které jsou stále aktuální i pro řízení podle DŘ a v některých případech stále sporované. Za této situace, při výkladu některých ustanovení ZSDP, nabývá i dnes stále většího významu racionální právní argumentace prostřednictvím Nejvyššího správního a Ústavního soudu. Moji snahou bylo především to, že věci zásadního významu jsem umístil a propojil s textem tak, aby co nejúčelněji vystihly myšlenky sledované problematiky, a to prostřednictvím judikatury soudů, které upozorňují na nejasnosti při výkladu některých ustanovení příslušných zákonů a možná rizika z nich vyplývající.

V konsekvencích předchozího obsahu tak jde o vyjádření argumentů pro zdůvodnění použitých metod a jejich ospravedlnění. V této práci se pokouším o možné nalezení kritérií pro rozlišení přípustných a nepřípustných argumentů v rámci již zmiňované právní metodologie.

Vzhledem k tomu, že právo tvoří pohyblivý systém, ve kterém jsou některé jeho prvky v množině vztahů stabilnější a jiné zase dynamičtější, může jít také o výkladový rámec, jehož obsahem je vlastně zjišťování toho, co vlastně právem má být. Pokud mám na mysli výkladový cíl, tak jde o výkladové metody, původ jejich legitimacy a toho, co má být pomocí výkladu zjištěno. Podívám-li se blíže na tradiční výkladové metody, spatřím, že často i v obecné rovině mohou směřovat k velmi rozdílným cílům. Není proto divu, že výkladové metody mne mohou dovést i k naprosto rozdílným interpretačním výsledkům. Bližším rozbořem této problematiky tak můžu dojít k závěru, že pokud určité ustanovení právního předpisu budu vykládat s ohledem na aktuální hodnoty a limity v právu, pak můžu dojít zcela k jinému výkladovému cíli, než který jsem si vytýčil.

Kriteria výběru při posuzování zkoumaných subjektů práva jsem určil zejména jejich významem, srovnáním a frekvencí jejich výskytu, zejména ve zvláštních předpisech, případně dalšími kritérii, podle výkladu mezi metodami interpretace práva z hlediska jejich míry spolehlivosti. Tam, kde jsem využil prostor pro interpretaci práva v rámci některých popisovaných skutečností a událostí, jsem určoval postup zejména vlastní úvahou, autoritou soudů, jejich zkušeností a praxí.

V uvedených příkladech jsem demonstroval různé právní dimenze primárního objektu interpretace v rámci oboru celního a daňového práva, tj. vybrané instituty normativního právního textu z hlediska jejich obsahu, jsem přiřadil k sekundárním objektům interpretace v rámci jejich ospravedlnění a užití ve smyslu a účelu příslušného zákona.

Smyslem této demonstrace bylo pak poukázat, že na první pohled zdánlivě jednoduché a jednoznačné případy (např. uplatnění právního institutu ručení, prekluze, a jiné), předpokládají použití metodologických direktiv v aplikační činnosti správce daně, které mohou jít až za rámec vlastního textu zákona. Také v některých částech této práce jsem poukázal na relativně abstraktní formulace právních norem a právních principů. Rozhodujícím kritériem mi bylo to, zda lze stanovit jednoznačné závěry na základě interpretace standardními metodami, či zda takový závěr není možný a proto při výkladu je nutné argumentovat též metodologickými direktivami z oblasti historického, teleologicko-axiologického a popř. i komparativního instrumentaria.

S přihlédnutím k těmto kritériím, jsem přihlédl k rozhodovací činnosti soudů resp. soudců z pohledu jejich nestranného a nezávislého rozhodování. Rozhodovat v souladu s právem neznamena pouze formalisticky právo aplikovat, ale aplikovat jej jako smysluplný systém - strukturovaný, provázaný a koherentní celek, a respektovat přitom rovněž elementární principy aplikace práva včetně požadavku bezrozpornosti a jednotnosti aplikace práva.³⁴⁶ Psát o právní interpretaci se v poslední době stalo téměř „módní“ záležitostí.

Renesance zájmu o obor právní metodologie, právní hermeneutiky a teorie právní argumentace souvisí úzce s vývojem, který prodělalo české právní myšlení za posledních téměř dvacet let po pádu komunistického režimu. Moderní a postmoderní doba přináší i v právu nové problémy a nové úkoly k řešení.

Podle mého názoru, právo musí stále rychleji reagovat na vývoj společenských vztahů a vznik nových právních institutů a nových mocenských normotvorných center na základě globalizace a mezinárodní integrace. To však neplatí jen v mezinárodněprávním rozměru; vnitrostátní právní regulace se v poslední době stává natolik komplikovanou, že otázka seznatelnosti platného práva se stává stále citlivějším problémem právní praxe, na nějž je nucena právní věda odpovídajícím způsobem reagovat. V tomto kontextu nabývá právní interpretace funkčních rozměrů a proto je zapotřebí se k ní stále vracet. I když, tváří v tvář velmi bohaté literatuře k tomuto tématu, lze přechodně nabýt dojmu, že vše již k tomuto tématu bylo řečeno, jsem toho názoru, že to platí vždy pouze relativně ve vztahu k určitému právnímu společenství.

K naplnění zamýšlených cílů práce jsem zvolil při analýze teoretických poznatků v duchu kontinentální i domácí tradice metodu dedukce od obecného ke zvláštnímu s demonstrací praktických příkladů z právní praxe, ať už v textu nebo v poznámkách pod čarou. V jednotlivých systematických částech textu práce jsem volil nejprve analýzu řešeného problému, s následným propojením již pojednaných poznatků s praktickými poznatky a dovozením některých vlastních teoretických závěrů. Zvoleným metodologickým přístupem v rámci této disertační práce je tedy poznávání a porozumění právních aspektů i z pohledu správního orgánu, promítnutých do jednotlivých institutů zákonných úprav využívaných v daňovém a celním řízení.

³⁴⁶ Ke koncepci integrity v právu viz např. Kühn, Z. Aplikace práva ve složitých případech. K úloze principů v judikatuře. Praha: Karolinum, 2002, s. 150; a Vejvalková, Z. - Hlouch, L. Princip jednoty a bezrozpornosti aplikace právního řádu v rozhodování správních úřadů. Právní rozhledy, 2005, č. 23, s. 873 an.

Aplikace tohoto přístupu se opírá o přesvědčení, že identita a potenciál racionální myšlenky se nejúplněji ozřejmují v její diferenci vůči jiným myšlenkám, a to jak vystupuje do popředí prostřednictvím diskursní teorie práva a jejich příspěvků mezi sebou navzájem.

V této disertační práci jsem se také pozastavil nad některými aspekty správního řízení. S ohledem na rozdílný časový původ ZSDP a nového správního řádu dále také „SŘ“, který již byl tvořen v duchu standardů „evropské správy“, tak vznikají stále nové otázky, např. kolem uplatňování principů dobré správy při správě daní i cla, především v souvislosti s jejími zásadami a principy, zejména i v otevřeném kontextu veřejné správy a jejich orgánů. Přitom jejich rozměr, podle mého názoru, přesahuje až do finančních zájmů práva EU. Základní zásady se uplatňují v průběhu celé správy daní i cla a netýkají se pouze daňového řízení. Jsou důležitým prostředkem ke správné interpretaci práva. Základní zásady správy daní jako základní hodnotová interpretační pravidla, jsou rovněž důležitá pro aplikaci celních a daňových zákonů. V DŘ došlo k rozšíření zásad ve srovnání se ZSDP. Klíčovou změnou se stal nový DŘ, který nahradil předchozí již nevyhovující ZSDP, byť jeho dopady pro celní řízení jsou v některých zvláštностech často nevyhovující.

Pro oblast celního řízení jistě bude přínosné přijetí navrhovaného Modernizovaného celní kodexu, které ho sladí s Lisabonskou smlouvou a přizpůsobuje ho tak praktickým aspektům a vývoji v oblasti celních předpisů a v ostatních oblastech celní politiky, které se vztahují k pohybu zboží mezi EU a třetími zeměmi. Také v závěrečné části sedmé kapitoly jsem se pozastavil u oblasti trestního práva, resp. možného posouzení vlivu trestné činnosti k vyměřovacímu řízení. Oblast trestního práva tzv. trestního práva „daňového“ je v České republice, na rozdíl od zahraničí, občas nezaslouženě na okraji zájmu odborné veřejnosti.

Proto jsem problematiku vyměřování daní, potažmo cla v souvislosti s trestnou činností zasadil do širšího evropského kontextu. V oblasti hospodářské kriminality je navíc charakteristické, že platné právo není schopno rychle reagovat na nově se objevující kriminální postupy. Cílem legislativních aktivit, by přitom mělo být příznačné, aby se Česká republika co nejrychleji dostala na úroveň vyspělých evropských demokratických států i v této oblasti a zamezila tak páchání vysoce protiprávní činnosti subjektů. Právní interpretace a argumentace jsou vlastně vzájemně propojené procedury, které se realizují v prostoru právního diskursu dané oblasti řízení.

Právní pravidla však nelze obecně dovozovat z pravidel morálních, nýbrž ze samotné právní praxe. Aplikační právní diskurs je argumentační procedura, kterou instituce aplikující právo justifikují svá rozhodnutí jak vůči účastníkům právních řízení, tak i vůči výše postaveným aplikačním institucím. Pro porozumění jejich jednání je přitom příznačná morální vlastnost a znalost platného práva, které jejich činnosti reguluje a řídí.

Podle mého názoru má velký význam, aby právní teorie vycházela při zkoumání práva, jakožto systémového celku chápání, přístupu metodologického poznání a analytického pohledu, obdobným způsobem jakým jsem se o to pokusil i já, v rovině jeho zkoumání a porozumění. Konfrontace smyslu a účelu práva s realitou, mu dodává různé specifické podoby, v nichž se zjevuje ve formě řešení konkrétních právních případů. Konkrétní výklad příslušného ustanovení zákona a řešení předložené otázky, tak podle mého názoru nemůže spočívat pouze v jazykovém výkladu či srovnávání s nesouměrnými instituty psaného práva. Nutno je tak učinit zejména s ohledem na teleologickou metodu poznání, jež se vyznačuje právě sledováním účelu té které právní úpravy. Tuto interpretační metodu hojně podporuje ve svých rozhodnutích Ústavní soud³⁴⁷ a Nejvyšší správní soud.³⁴⁸

Rozmanitost vztahů vznikajících mezi subjekty práva, si proto vyžaduje existenci zvláštních úprav řízení pro specifické případy rozhodování nejen o poměrech osob v oblasti české veřejné správy ale i v oblasti EU, která na českou veřejnou správu klade daleko širší nároky podle práva EU. Přitom EU je založena na presumpci fungování státní správy v členských státech. Sankční mechanismy pro případ neplnění evropského práva (například žaloba Evropské komise proti členskému státu před ESD nebo náhrada škody soukromým subjektům) se považují jen za doplňková a výjimečná opatření.

Zájem Evropské unie na fungování veřejné správy se tak neomezuje pouze na povinnosti ČR vůči EU. V zájmu evropských institucí je tak fungování veřejné správy „ve prospěch členské země“. I přes snahy o celkové zprůhlednění daňového systému zůstává orientace v daňové problematice stále náročná a složitý systém dává příležitost k možnému zneužívání. Daňové úniky pak znamenají snížení příjmů veřejných rozpočtů a omezení daňové spravedlnosti. Za nevyhovující situaci považují legislativní produkci stále nových (složitějších) předpisů s mnoha formálními či technickými změnami.

³⁴⁷ Např. nález Pl. ÚS 31/03, III. ÚS 671/02, II. ÚS 87/04, II. ÚS 277/09, dostupný na www.judikatura.cz.

³⁴⁸ Např. NSS č.j. 1Afs 86/2004-54, č.j. 1 Afs 93/2006-48, dostupný na www.nssoud.cz.

Podle mého názoru, by jistě vyhovovalo méně této produkce, však se zaměřením na koncepční řešení dané problematiky ve veřejné správě spočívající ve zvýšení kvality rozhodovací činnosti správců. Na druhou stranu je však nutno podotknout, že každoroční změny daňových zákonů souvisejí s naplňováním dalšího cíle v daňové oblasti tj. harmonizace daňové politiky s právem EU.

Shrnu-li výše uvedené dílčí poznatky do několika vět, dovedla mne předkládaná disertační práce k následujícímu závěru. Základem struktury práva je jeho právní smysl, který je konstituován myšlenkovou činností interpreta (např. správního orgánu) a sledovaného významu zdrojů právních informací, na základě konfrontace těchto zdrojů s realitou v procesu právní interpretace.

K nalezení či dotvoření tohoto smyslu slouží metody právní interpretace, k nimž ovšem neexistuje žádný obecný test správnosti, který by univerzálně a obecně určil, která metoda má v konkrétním případě vést ke správnému řešení. Správa daní, která se realizuje prostřednictvím veřejné moci, jejich nositelů, má tak v ČR jistě před sebou další vývoj, který musí být v souladu s ideovými základy a principy dobré správy a přitom se nezpronevěří smyslu a účelu postavení správce daně, při jeho legálním uplatňování příslušných zákonů v rámci daného oboru práva.

Abstrakt:

Předmětem zkoumání této disertační práce jsou teoretické poznatky z oboru celního a daňového práva, provázané praktickými zkušenostmi realizující se prostřednictvím daňově (i celně) právních vztahů, jejich subjektů a objektů, práv i povinností účastníků řízení, v režimu procesního prostředí ZSDP, potažmo nového DRŘ, jakožto komplexního pojetí řízení, v rámci samostatného odvětví finančního práva při naplnění odvětvotvorných kritérií v systému práva. Právní systém chápu ve více významech. Např. právní systém vykládám jako různě utvářený souhrn vztahů mezi odvětvími objektivního práva a právními normami. Tento termín pojmám jako soustavu základních právních systémů. V běžném významu lze charakterizovat právní systém jako právní soustavu vytvořenou na základě souboru prvků navzájem propojených určitou strukturou vztahů.

Oproti tomu systém práva znamená označení struktury práva jako normativně právní konstrukce. Systém práva tak představuje vnější unitaritu a zároveň vnitřní diferencovanost práva. Diferenčním znakem členění práva na právní odvětví či pododvětví je charakter skupiny společenských vztahů, které jsou předmětem právní úpravy. Právní řád (objektivní právo) v určitém státě (národní právo) je vždy nějak strukturován. Způsob seskupení a uspořádání právních institutů do odvětví je podstatou systému práva. Výsledek tohoto způsobu seskupení a uspořádání právní materie je právním systémem. V běžném významu lze charakterizovat právní systém jako právní soustavu vytvořenou na základě souboru prvků navzájem propojených určitou strukturou vztahů. Systematika finančního práva je jistě účelová, přičemž se na ni odráží pojetí finančního práva jako odvětví práva, finanční vědy anebo pedagogické disciplíny. Lze zcela jistě uvést, že neexistuje plné shody o systematickém uspořádání finančního práva tak, jako podobně není jednotného názoru co do samotného pojetí výšece právního řádu označované za finanční právo.

Podle mého názoru je nutné finanční právo vnímat jako odvětví širší, než např. právní regulace daní, poplatků apod. Při vytváření systému finančního práva jsou zejména zkoumány vzájemné vazby právních norem v relaci k předmětu jejich regulace a naopak je zkoumáno začlenění norem do systému s ohledem na předmět regulace, metodu a blízkost norem k jiným normám v systému práva. Uspořádání norem do systému tak dává možnost zkoumat účinky celé skupiny právních norem na jimi regulované vztahy, chování a činnost lidí.³⁴⁹

³⁴⁹ Spáčil, B.: Teorie finančního práva ČSSR, Orbis, Praha 1970, s. 65.

Finanční právo jako stále se vyvíjející se odvětví, není právem kodifikovaným. Otázkou je, zda je vůbec odvětvím kodifikovatelným³⁵⁰. Celý soubor právních norem označovaný za finanční právo se vyznačuje poměrně volnější vzájemnou vazbou ve srovnání např. s normami trestního práva nebo obchodního či občanského práva. Finanční právo svým rozsahem a různorodostí regulovaných vztahů dává tušit spíše o možnostech dílčí kodifikace jeho tzv. subsystémů či subodvětví, např. v rámci úpravy daní a správy daní a poplatků. Určité známky kodifikace vykazuje již dnes např. úprava celního práva.

Diferenčním znakem členění práva na právní odvětví či pododvětví je charakter skupiny společenských vztahů, které jsou předmětem právní úpravy. Právní řád (objektivní právo) v určitém státě (národní právo) je vždy nějak strukturován. Způsob seskupení a uspořádání právních institutů do odvětví je podstatou systému práva. Výsledek tohoto způsobu seskupení a uspořádání právní materie je právním systémem. Systematika finančního práva je jistě účelová, přičemž se na ni odráží pojetí finančního práva jako odvětví práva, finanční vědy anebo pedagogické disciplíny. Lze zcela jistě uvést, že neexistuje plné shody o systematickém uspořádání finančního práva tak, jako podobně není jednotného názoru co do samotného pojetí výšece právního řádu označované za finanční právo. Podle mého názoru je nutné finanční právo vnímat jako odvětví širší, než např. právní regulace daní, poplatků apod.

Při vytváření „systému“ finančního práva jsou zejména zkoumány vzájemné vazby právních norem v relaci k předmětu jejich regulace a naopak je zkoumáno začlenění norem do systému s ohledem na předmět regulace, metodu a blízkost norem k jiným normám v systému práva. Uspořádání norem do systému tak dává možnost zkoumat účinky celé skupiny právních norem na jimi regulované vztahy, chování a činnost lidí.³⁵¹ Finanční právo jako stále se vyvíjející se odvětví, není právem kodifikovaným. Otázkou je, zda je vůbec odvětvím kodifikovatelným.

³⁵⁰ Pokud by mělo jít pouze o kodifikaci formální, pak jistě půjde o označení určitého procesu soustředění, přesného vyjádření a systemizace existujících pravidel, potažmo písemného zakotvení existujících pravidel a sjednocení a upravení poměrů nebo sjednocení právních předpisů určitého oboru ve formě zákona poř. Kodexu (zákoníku). Oproti tomu materiální kodifikaci chápu jako výsledek procesu jednotné a systematické právní úpravy právních norem určitého odvětví práva, úpravu široké právní oblasti v jednom zákoně směřující k úplnosti resp. procesu změny stávajícího práva tvorbou nebo vytvořením zákoníku nebo kodexu, jakožto vnitřně koherentního souboru systematiky uspořádání právních textů a obsahující komplexní úpravu určitého právního odvětví..

³⁵¹ Spáčil, B.: Teorie finančního práva ČSSR, Orbis, Praha 1970, s. 65.

Vzhledem ke svému odbornému zaměření a profesní orientaci, jsem zvolil téma disertační práce z oblasti oborů daňového a celního práva týkající se specifických právních otázek v řízení před celními orgány při uplatňování procesně právní úpravy ZSDP, popřípadě DŘ s přihlédnutím k jeho tvorbě.

Úvahy promítnuté do této disertační práce, jsou příspěvkem k problematice postavení správce daně při aplikaci vybraných institutů předvídaných právní úpravou ZSDP a v současné době i právní úpravou nového DŘ, jako komplexního pojetí procesně právní úpravy, ve vztahu k zvláštním právním předpisům tj. celním, v rámci kterých probíhá formalizované řízení (např. v řízení kontrolním, vyměřovacím, a vymáhacím), tj. v řízení před odlišným správcem daně upravující obdobné právní materie, však při zachování specifík, které jsou vlastní právní úpravě předpisů celních. Nelze proto uplatnit postup (řízení) podle ZSDP či pravidel současného DŘ, nebo pravidel podle správního řádu. Celní zákon, totiž s účinností od 1.7.2011, v této oblasti již upravuje pouze to, co je vzhledem ke specifickému zaměření činnosti celních orgánů nezbytné a co bylo v rámci přípravy této novely shledáno jako odůvodněná odchylka od nového DŘ.

Stav dnešního práva se vyznačuje pluralitou právních systémů (vnitrostátního, mezinárodního evropského), rozsáhlostí, nekomplexností a často též nepřehledností pramenů práva (zákonů, podzákoných předpisů i aktů práva EU) s narůstajícím vlivem soudcovského dotváření práva (především správních, ústavních a mezinárodních soudů). Jistě je pravda, že soudní praxe je často konfrontována s velice obtížnými interpretačními problémy, proto si vypomáhá formulováním vlastních doktrín, které však nejsou vždy dostatečně metodologicky provázané. Podle mého názoru je potřeba důkladné propracování právní teorie v oblasti právní metodologie, vyhovující podmínkám českého právního řádu společně s praxí. Pokud jsem použil v této disertační práci některé metody výkladu ve vztahu k právní normě, lze tento postup vnímat jako způsob, kterým jsem se snažil dojít k pravdivým poznatkům o smyslu a významu příslušných ustanovení daného zákona. Metody, které úzce souvisí s interpretací právní normy, lze v právní vědě obvykle nazvat jako vstupní úvahy o metodologii (metodách) interpretace práva.

Tato disertační práce tedy představuje svou vnitřní strukturou přiblížení se k právní metodologii a již zmiňovanou právní praxí. Jelikož daně a cla jsou v současné době tématem velice diskutovaným, pokusil jsem se přiblížit tuto zákonodárcem upravenou materii právě v některých jeho neopomenutelných pojmech a právních institutech předvídaných v příslušných zákonech, které jsem předestřel do jednotlivých kapitol této práce s upozorněním

na význam těchto institutů prostřednictvím právní argumentace a správního uvážení, s přihlédnutím k judikatuře správních soudů správního soudnictví České republiky a judikatury Ústavního soudu ČR. Společným jmenovatelem této disertační práce bylo také seznámení se s novou právní úpravou DŘ a rozhodovací činností správce daně podle některých pravidel nového DŘ a celních předpisů.

Základní hledisko, které jsem při vzniku této disertační práce zvolil, je skutečnost, že nástroje využívané v rámci správy daní (i cla) v řízení před celními orgány, jakožto správce daně, vykazují natolik výrazná specifika, které označuji za zvláštní (např. pojem deklarant, dlužník, celní řízení, daňové řízení, celní dohled, místní šetření, daňová kontrola, následná kontrola, daňové přiznání, celní prohlášení, řízení vyměřovací či doměřovací, mlčenlivost, prekluze a promlčení, atd.), pro která je jen velmi obtížné hledat obecné základy v jiných právních předpisech (např. ve správním řádu).

V uvedených souvislostech jsem předmět disertační práce formuloval tak, že dílčí poznatky podložené teoretickými východisky, vnímáno prostřednictvím teorie právní argumentace v předestřených otázkách a verifikované praktickými postupy v řízení před tímto správcem daně, ať již podle celních předpisů nebo ZSDP, či v rámci právní úpravy nového DŘ, poslouží k posouzení kvality a provázanosti pozitivní právní úpravy celních a daňových předpisů ve vybraných tématech (jak hmotněprávních i procesněprávních), a zároveň upřesní některé vybrané pojmy, jak v rovině teoretické, tak i v rámci poznatků vyplývajících z řízení před správními soudy.

Klíčová slova:

Právní odvětví, odvětví práva, systém práva, subsystém práva, správce daně, celní orgány, daňový řád, clo, daně, celní dluh, zásada zákonnosti, legalita, legitimita, právo a společnost, daňové řízení, celní řízení, právní principy, právo a spravedlnost, právo EU, deklarant, dlužník, celní řízení, daňové řízení, celní dohled, celní prohlášení, prekluze a promlčení, právní jistota, legitimní očekávání, proporcionalita, férovost, morálka, přeplatek, úrok z prodlení, přeplatek zaviněný správcem daně, právní metodologie, ekonomická hodnota, rovnost, vyměřit.

The focus of this dissertation is in the area of theoretical knowledge in customs law and tax law connected with practical knowledge implemented throughout legal relations, its subjects and objects, the rights and obligations of parties in the Act on Taxes and Charges Administration and the new Tax Code as a complex concept of legal proceeding within individual branch of financial law while fulfilling the determining criterion in the system of law.

I understand the term „system of law“ has more meanings. The system of law is a variously formatted summary of relations between the branches of objective law and legal rules. I also take the term as a set of basic legal systems. Usually it can also be described as a system based on a set of elements connected to each other by a certain structure of relations. On the other hand the system of law symbolizes the indication of the structure of law as a normative legal framework. It then represents a greater unity but also the inner differential in law. The differential sign of dividing law into branches or sub-branches is the nature of the group of social relations which are subject to legislation.

The legal system (objective law) is in every country (national law) always somehow structured. The way of matching and organizing the legal institutes into branches is the essence of the system of law. The result of this kind of matching and organizing the legal matter is a system of law. The systematics of financial law is certainly purpose-built while it reflects the concept of financial law as a branch of law, financial science or educational discipline. It can certainly be said that there is not a full agreement in the area of the system of organization of financial law as well as there is not a full agreement about the part of legal system called financial law itself. In my opinion it is necessary to take financial law as a wider discipline than just a tax or charge regulation, etc. The correlation between legal rules and subject of regulation is examined in the process of creating the „system“ of financial law. On the other hand the integration of legal rules into the system of law with regards to the subject of regulation, the method and closeness of rules to different rules within the system of law is being examined also. The organization of rules into the system allows us to examine the effects of the whole group of legal rules on the relations regulated by them, the human behaviour and activity.

As an always evolving discipline the financial law is not a codified one. The question is whether it can even be codified. Considering my specialization and profession, I chose the topic of my dissertation from the area of tax law and customs law concerning specific legal questions in the hearing before customs officials while exercising the procedural regulation of the Act on Taxes and Charges Administration or the Tax Code with regards to its creating.

Thoughts projected into this dissertation are a contribution to the topic of a position of the tax administrator in the application of certain institutes in the Act on Taxes and Charges Administration and these days also in the new Tax Code as a complex concept of procedural regulation in connection with special legal rules, i.e. customs rules within which a formalized trial is carried out (for example in the control trial, trial of assessment etc.), i.e. trial before a different tax administrator regulating similar legal issues though maintaining the specifics typical for the customs legal rules. Therefore the course of proceedings according to the Act on Taxes and Charges Administration or the Tax code cannot be applied. The customs code effective from July 1, 2011 regulates only that which is necessary according to the specific focus of the customs officers and which is found to be a justifiable deviation from the new Tax Code.

These days the characteristics of law are plurality of the systems of law (national, international European), extensiveness, incompleteness and often even the lack of transparency in the area of sources of law (legal rules, statutory instruments and also the European legislation) in connection with the increasing influence of judge made law (mainly administrative, constitutional and international courts). It is certainly true, that the judicial power often has to deal with difficult questions which is why it formulates its own doctrines but they are not always methodologically interrelated. That is why a careful elaboration of the legal theory in the area of legal methodology, serving the needs of Czech legal system and practice is in my opinion necessary.

Whenever I used an interpretational method in connection with a legal rule in this dissertation, this procedure can be perceived as a way I used in order to get a truthful knowledge about the sense and the meaning of certain provisions. Methods that are closely related to the interpretation of legal rules can be usually called an opening consideration about methodology of law interpretation. This dissertation with its inner structure therefore represents an approach to the methodology in law and the formerly mentioned practise.

Because taxes and customs are widely discussed topics, I tried to clarify the legislation in some of its undeniable aspects and institutes contained in certain acts, that I placed in the individual chapters with the notice for the importance of these institutes in legal reasoning and administrative discretion taking into account the jurisprudence of administrative courts and the Constitutional court of the Czech Republic.

The centrepiece of this dissertation is also getting to know the new Tax Code and the decision making activity of the tax administrator under the new Tax Code and customs rules. The basic aspect used while creating this dissertation was the fact that the instruments used in tax administration (and customs administration) in the proceedings before customs officials as tax administrators are so specific (for example the term declarant, debtor, customs proceedings, tax proceedings, customs control, local investigation, tax control, subsequent control, tax return, customs declaration, secrecy, preclusion and limitation etc.) that it is very difficult to look for their elements in different regulation (i.e. the Administrative Code).

The subject of my dissertation about the formerly mentioned context results in a formulation that fractional knowledge based on theoretical thoughts, perceived through the theory of legal reasoning in the mentioned questions and verified by the practical process in the proceedings before the tax administrator, whether under the customs rules or the Act on Taxes and Charges Administration or the new Tax Code would serve to evaluate the quality and connection between the positive regulation of customs and taxes in certain topics (substantive and procedural) and also to make clear some of the terms in the matter of theory and knowledge resulting from the proceedings before administrative courts.

Key words

Act on Taxes and Charges Administration, legal system, Jurist branches, Tax administrator, Overpayment, default interests, dividing law into branches or sub-branches, overpaid duties caused by the tax administration, interests from unauthorised action of the tax administration, principle of adequacy, concurrence of claims, Tax Cod, Tax Procedure, declarant, debtor, customs proceedings, tax proceedings, local investigation, customs law, about methodology of law interpretation, tax return, rate, customs officials, customs declaration, legal principles, customs debt, economical value, fulfilment of conditions, refundable overpayment, accessorial equity, additional assessment, theoretical thoughts, Czech legal system.

Seznam použité literatury a pramenů

A) odborné publikace a učebnice:

- BROTHÁNKOVÁ, J., ŽIŠKOVÁ, M. Soudní řád správní s vysvětlivkami a judikaturou, 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Linde Praha, a. s., 2006.
- BAKEŠ, M., KARFÍKOVÁ M., MARKOVÁ, H. Československé finanční právo. Praha: Ústav státní správy, 1987.
- BAKEŠ, M. a kol. Finanční právo, 3. aktualizované vydání, Praha: C. H. Beck, 2003.
- BAKEŠ, M. a kol. Finanční právo, 4. aktualizované vydání Praha: C. H. Beck, 2006.
- BAKEŠ, M., Karfíková, M., Kotáb, P., Marková, H. Finanční právo, 5. aktualizované vydání vydání, Praha: C. H. Beck, 2009.
- BAKEŠ, M.: Teoretické otázky finančního práva, Praha: Univerzita Karlova, 1979.
- BOGUSZAK, J. ČAPEK, J., GERLOCH, A. Teorie práva. Praha: ASPI, 1997.
- BABČÁK, V.: Daňové právo, Košice 2005.
- BAXA, J.; DRÁB, O.; KANIOVÁ L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. Daňový řád. Komentář II. Díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011.
- David, R., Droit Danaís, Paris 1960; Knap, V.: Velké právní systémy, Úvod do srovnávací právní vědy, Praha: C. H. Beck, 1996.
- DWORKIN, R. Když se berou práva vážně. 1. české vydání. Praha: Oikoymenth, 2001.
- JANKŮ M., Evropská unie – právní systém, první vydání, Computer Press 2002.
- GERLOCH, A. Teorie práva. 3. vydání. Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., Plzeň: 2004.
- GERLOCH, A., Maršálek P., Problémy interpretace a argumentace v soudobé právní teorii a právní praxi, vydavatelství EUROLEX BOHEMIA s.r.o., Praha 2003:
- GRONDIN, J. Úvod do hermeneutiky. Praha: OIKOYMENH, 1997.
- HENDRYCH, D. a kol.; Správní právo, Obecná část 2 vydání, Praha: C. H. Beck, 2003.
- HENDRYCH, D. a kol. Správní právo - Obecná část, 6 vydání, Praha: C. H. Beck, 2006.
- HENDRYCH, D. a kol. Správní právo - Obecná část, 7 vydání, Praha: C. H. Beck, 2009.
- HRABÁK, J., NAHODIL, T. Nový správní řád a zákon související s odkazy a výkladovými poznámkami, Praha: Aspi 2005.
- HOLLÄNDER, P. Filosofie práva. ČENĚK A., Plzeň: 2006.

- HANUŠ, L.: Právní argumentace nebo svévole. Úvahy o právu, spravedlnosti a etice, Praha: C. H. Beck, 2008.
- JÁNOŠÍKOVÁ P., MRKÝVKA P., TOMAŽIČ I. a kolektiv. Finanční a daňové právo, ČENĚK A., Plzeň: 2009.
- KADEČKA, S., SKULOVÁ, S., Průcha, P. Správní právo – procesní část. Brno: MU 2004.
- KANIOVÁ, L., SCHILEROVÁ, A. Správa daní: ASPI 2005
- KOBÍK, J. Správa daní a poplatků s komentářem: ANAG 2007.
- KOBÍK, J. Správa daní a poplatků s komentářem: Komplexní pohled na problémy správy daní. 7. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2009.
- KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ A., nový Daňový řád s komentářem: Komplexní pohled na problémy správy daní. První aktualizované vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2010.
- KNAPP, V. Teorie práva, Praha: C. H. Beck, 1995.
- KNAPP, V. Velké právní systémy: úvod do srovnávací právní vědy, 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 1996.
- KOLEKTIV autorů: Pocta BAKEŠOVI M. k 70. narozeninám, Leges 2009.
- KOSIKOWSKI, C.: Problem kodyfikacji polskiego prawa finansowego, Folia Iuridica, LU, Łódź 1989.
- LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kol. Daňový řád. Komentář. C. H. Beck., 2. vydání, 2011.
- MARKOVÁ H., BOHÁČ R., Rozpočtové právo. 1 vyd. Praha: C. H. Beck, 2007.
- MAZANEC, M. Správní soudnictví: Linde Praha a.s., 1996.
- MELZER, F. Metodologie nalézání práva. Úvod do právní argumentace. 1. Vydání Praha: C. H. Beck, 2009.
- MELZER F., Metodologie nalézání práva, 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2010.
- MRKÝVKA, P. a kolektiv autorů. Finanční právo a finanční správa 2. díl. vyd. 1. Brno: Masarykova univerzita, 2004.
- MRKÝVKA, P., a kolektiv autorů. Finanční právo a finanční správa 1. díl. vyd.1. Brno: Masarykova univerzita, 2004.
- MAINUS F., JANÁK J., HORVÁT V., Historie celnictví v ČSSR. Vydala Ústřední celní správa FMZO a NAŠE Vojsko: Praha 1977.
- MATOUŠEK, P., SÁBELOVÁ, L.: Clo. Praha: ASPI, a.s., 2007.

- MÁŠA, M. Správní právo. Obecná část, druhé přepracované vydání. Brno: Univerzita J. E. Purkyně v Brně, 1975.
- ONDRUŠ, R. Správní řád nový zákon s důvodovou zprávou a poznámkami. Praha: Linde Praha a. s., 2005.
- PŘIBÁŇ, J. Suverenita, právo a legitimita: Praha, Karolinum, 1997.
- POMAHÁČ, R., VIDLÁKOVÁ, O. Veřejná správa. Praha: C. H. Beck, 2002.
- SKULOVÁ, S., Průcha, P., Havlan, P., Kadečka, S.: Správní právo procesní, Praha: EUROLEX BOHEMIA, s.r.o., 2005.
- Slovník veřejného práva Československého. Svazek I. Praha : Eurolex Bohemia, s. r. o., 2000.
- Šenková, S. Latinsko-český, česko-latinský slovník. Olomouc: Nakladatelství Olomouc, 1999.
- VANČUROVÁ A., Láchová L., Daňový systém České republiky 2008. 1. VOX a.s.
- TOMEK, P., Zákon o služebním poměru příslušníků bezpečnostních sborů s komentářem, ANAG 2007.
- SPÁČIL, B., Teorie finančního práva ČSSR, Orbis, Praha 1970.
- SLOVNÍK ČESKÉHO PRÁVA I. a II. díl, Doc. JUDr. Zdeněk Madar, Dr.Sc. a kolektiv, nakladatelství Linde 2002.
- VEDRAL, J.: Správní řád – komentář. Praha: Ivana Hexnerová – Bova polygon, 2006.
- WEYR, F., Československé právo správní, Československý akademický spolek Právník, Brno 1922.

B) časopisecké články

ALEXY R. Theorie der Grundrechte. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1994.

BONĚK V.: Zastupování daňového subjektu na základě plné moci a nový daňový řád. Daně a Finance 7/2010.

BUDOVEC Z.: Škoda způsobená při výkonu veřejné moci. Poradce Veřejné Správy č. 6/2011.

JANUŠ J.: Soudy mají právo vykládat, ne tvořit (rozhovor s prof. JUDr. Alešem Gerlochem, CSc.). Právní rádce 01/2012.

JELÍNEK J.: Trestní odpovědnost právnických osob – ano, či ne. Právní rádce 12/2011.

JELÍNEK J.: Právnickým osobám hrozí osm druhů sankcí. Právní rádce 01/2012.

KINDL M.: O použití správního řádu při správě daní. Dně a Finance 1-2/2010.

KOHOUTKOVÁ A.: Ochrana práv daňového subjektu podle daňového řádu. Dně a Finance 12/2010.

KRECHT, J.: Může. Musí, Právník 11/1968.

MERRYMAN: The French Deviation, publikováno v časopise Právník č. 12/1998.

LODEK J.: Zásada materiální pravdy a správní uvážení při správě daní. Daně a Finance 2/2011.

LODEK J., PÁTEK V.: K prekluzi cla. Právní rádce 05/2010.

PÁTEK V.: K vymezení daňové kontroly a k zániku lhůty pro vyměření daně. Právní rádce 04/2009.

LODEK J.: Postavení ručitele při vyměření cla a daní celními orgány. Daně a Finance 12/2010.

PÁTEK V.: Nový daňový řád. Právní rádce 10/2009.

PULKRÁBEK, Z. K problému otevřenosti (psaného) práva a možnostem jeho dotváření. Právník. 2000, č. 11.

THALER M.: Vztah komunitárního a vnitrostátního práva. Daně a Finance 8-9/2010.

VEJVALKOVÁ, Z. - HLOUCH, L. Princip jednoty a bezrozpornosti aplikace právního řádu v rozhodování správních úřadů. Právní rozhledy 2005, č. 23.

ŠMEJKAL V.: Role odvolacího soudu v procesu aplikace evropského práva. Daně a Finance 7/2010.

TRUBAČ O.: Účinná lítost v trestním právu daňovém. Daně a Finance 1/2011.

ŠMEJKAL V.: Ke konceptu daňového procesu. Daně a Finance 5-6/2010.

ŠMEJKAL V.: Specifické finančněprávní vztahy a některé otázky jejich právní úpravy. Daně a Finance 1/2011.

ŠMEJKAL V.: K aplikaci komunitárního práva správními soudy. Daně a Finance 4/2010.

Judikatura soudů

Rozsudek ÚS sp. zn. II. ÚS 75/1993, ze dne 25.11.1993.

Rozsudek I. ÚS 116/96, ze dne 11.12.1996.

Rozsudek II. ÚS 179/01.

Rozsudek ÚS I. ÚS 448/2000 ze dne 19.3.2002, IN 34/25 SbNU 269.

Nález ÚS Pl. ÚS 5/01 ze dne 16. 10. 2001, publ. pod č. 410/2001 Sb.

Nález ÚS ze dne 25. 11. 2003, sp. zn. I. ÚS 558/01 (č. 136/2003 Sb. ÚS).

Nález ÚS ze dne 1.6.2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05.

Nález ÚS ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. I. ÚS 531/05.

Nález ÚS ČR ze dne 9.10.1996, sp. zn. PL. ÚS 15/96.

Nález ÚS ze dne 21.4.2009, sp. zn. II. ÚS 703/06.

Nález ÚS ze dne 15.3.2010, sp. zn. I. ÚS 2028/09.

Usnesení ÚS ze dne 25.1.1995 sp.zn. II. ÚS 45/94.

Rozsudek ESD věci C-63/04 (Centralan Property Ltd proti Commissioners of Customs & Excise – žádost o rozhodnutí o předběžné otázce High Court of Justice (England & Wales) Chancery Diviston (Spojené království).

Rozsudek druhého senátu ESD ze dne 4.6.2009 ve věci C-158/08.

Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ve věci M. a R. Andrssson versus Švédsko z roku 1992 a Sunday Times versus Spojené království z roku 1979. PRAVNÍ RADCE. IHNED. CZ ze dne 26. 8. 2010.

Rozsudek ESD ze dne 23.2.2006, C-201/04, Belgie v. Molenbergnatie MV, ECR I-2049, bod 46.

Rozsudek NSS 5 A 99/2001 (Sbírka rozh. NSS, svazek 9, ročník 2004, str. 782, v ASPI JUD30408CZ).

Rozsudek NS sp. zn. 21 Cdo 992/99, pod č. 126/2000.

Rozsudek NS 33 Cdo 3445/2008.

Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 3.4.2007, sp. zn. 1 Afs 73/2004-89.

Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14.4.2009, sp. zn. 8 Afs 15/2007-75.

Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24.4.2007, sp. zn. 2 Ans 3/2006-49.

Usnesení rozšířeného senátu ze dne 24.4.2007, sp. zn. 2 Ans 6/2006-49, č. 786/2006 Sb. NSS.

Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16.12.2009, sp. zn. 7 Afs 36/2008-134.

Usnesení NSS ze dne 2. 12. 2010, sp. zn. 7 Afs 59/2010-12.

Usnesení NSS ze dne 5.1.2005, sp. zn.: 1 Afs 106/2004-49, č. 982/2006 Sb. NSS.

Usnesení NSS ze dne 16.5.2006, sp. zn. 2 Afs 52/2005-94.

Usnesení NSS ze dne 16.5.2006, sp. zn. 2 Afs 52/2005-94.

Usnesení NSS ze dne 24.4.2007, sp. zn. 2 Ans 3/2006-49.

Usnesení NSS ze dne 21.8.2008, sp. zn. 7 Afs/2008-189.

Usnesení NSS ze dne 27.8.2008, sp. zn. 1 Afs 78/2008-687.

Rozsudek NSS ze dne 18. 11. 2003, sp. zn.: 2 Afs 12/2003-216, publikovaný pod č. 212/2004 Sb. NSS.

Rozsudek NSS ze dne 10.7.2003, sp. zn.: 2 A 1079/2002-OL-20 (č. 163/2004 Sb. NSS),

Rozsudek NSS ze dne 11. 3. 2004, sp. zn.: 1 Afs 3/2003 - 68 (č. 327/2004 Sb. NSS), případně

Rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2004, sp. zn.: 5 A 48/2001 - 47 (č. 386/2004 Sb. NSS).

Rozsudek NSS ze dne 29.1.2004, sp. zn. 2 Afs 28/2005.

Rozsudek NSS ze dne 11.1.2005, sp. zn. 5 Afs/2004-46.

Rozsudek NSS dne 16. 2. 2005, sp. zn. 1 Afs 3/2004 – 63 (č. 632/2005 Sb. NSS).

Rozsudek NSS ze dne 28.4.2005sp. zn. 5 Afs 51/2004-57.

Rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2005, sp. zn. 5 Afs 123/2004-61.

Rrozsudek NSS ze dne 24.6.005, sp. zn. 7 Afs 60/2004-113.

Rozsudek NSS ze dne 14.7.2005, sp. zn. 2 Afs 24/2005.

Rozsudek NSS ze dne 23.09.2005, sp. zn.: 5 Afs 206/2004-71, č. 917/2006 Sb. NSS.

Rozsudek NSS ze dne 26.10.2005, sp. zn. 1 Afs 86/2004 – 54, č. 792/2006 Sb.

Rozsudek NSS ze dne 2.11.2005, sp. zn. 2 Afs 144/2004.

Rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2005, sp. zn. 1 Afs 107/2004-48.

Rozsudek NSS ze dne 13.4.2006, sp. zn. 7 Ans 6/2005-35.

Rozsudek NSS ze dne 23.8.2006 sp. zn. 2 Afs 178/2005-76.

Rozsudek NSS ze dne 23.8.2006, sp. zn. 2 Afs 178/2005.

Rozsudek NSS ze dne 27.9.2006, sp. zn. 1 Afs 16/2006-123.

Rozsudek NSS ze dne 15.8.2007, sp. zn. 3 Ads 14/2007-74.

Rozsudek NSS ze dne 16.5.2007, sp. zn. 3 Ads 1/2007-68.

Rozsudek NSS ze dne 20.7.2007 sp. zn. 8 Afs 84/2005-75. Rozsudek NSS č. 1392 ze dne 22.

8. 2007, sp. zn. 2 As 88/2006 – 56 publikovaného v č. 12/2007Sb., NSS.

Rozsudek NSS ze dne 30.4.2008 sp. zn. 1 Afs 25/2005-62.

Rozsudek NSS ze dne 30.7.2008, sp. zn. 1 Afs 27/2008-97, č. 1701/2008 Sb. NSS.

Rozsudek NSS ze dne 16.10.2008, sp. zn. 9 Afs 58/2007-109.

Rozsudek NSS ze dne 20.11.2008, sp. zn. 9 Afs 58/2007-109 a Usnesení rozšířeného senátu

Rozsudek NSS ze dne 16.10.2008, sp. zn. 9 Afs 58/2007-96.

Rozsudek NSS ze dne 19.2.2009, sp. zn. 1 Afs 15/2009.

Rozsudek NSS ze dne 19.2.2009, sp. zn. 1 Afs 15/2009.

Rozsudek NSS ze dne 13.8.2009 sp. zn. 7 Afs 57/2009.

Rozsudek NSS ze dne 29.5.2009, sp. zn. 2 Afs 1/2009-54.

Rozsudek NSS ze dne 14.5.2010, sp. zn. 5 Afs 38/2009 – 120.

Rozsudek Sedmého senátu NSS, ze dne 23.11.2010, sp. zn. 7 Afs 59/2010-113.

Rozsudek Vrchního soudu v Praze sp. zn.: 6 A 99/92.

Rozsudek Vrchního soudu v Praze sp. zn.: 7A 52/96 a Rozsudek Nejvyššího soudu č.j. 5 As 51/2007-105.

Rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 16.12.1996, sp. zn. 7 A 111/94.

Nález NSS ze dne 8.10.1923, č. 13525, Boh. A 2740/23.

Usnesení MěS v Praze ze dne 11.12.2007 č.j. 5 Ca 307/2006-77.

Rozsudek krajského soudu č.j. 10 Ca 134/96.

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22.11.2001, sp. zn.: 15 Ca 288/2001-20.

Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 12.11.2009, č.j. 31 Ca 148/2009-30.

Internetové zdroje

<http://www.nalus.usoud.cz.>

<http://www.nssoud.cz.>

<http://www.justice.cz.>

<http://www.euroskop.cz.>

<http://www.europa.eu.int/eur-lex/en/> - Evropské právo

<http://www.mfcr.cz.>

<http://www.3.cz.>

<http://ec.europa.eu.>

http://europa.eu/legislation_summaries/customs/do0001_cs.htm.

<http://eur-lex.europa.eu.>

<http://www.curia.europa.eu>

<http://curia.eu.int/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=CS&Submit=rechercher&numaff=C-255/02>

http://curia.europa.eu/.../TRA-DOC-CS-ARRET-C-0106-1977-200406992-06_00.html.

[http://isap.vlada.cz/Kopie/revize.nsf/616d10fff7882e6bc1256dc7002e1b63/b18bc28118a4eeb5c1257276003405e/\\$FILE/32000R2700.pdf.](http://isap.vlada.cz/Kopie/revize.nsf/616d10fff7882e6bc1256dc7002e1b63/b18bc28118a4eeb5c1257276003405e/$FILE/32000R2700.pdf.)

<biblioteka.law.uni.torun.pl/publikacje/brzezinski.html.>

<http://www.nacr.cz/D-knih/G-bibl8.htm.>

<http://www.nssoud.cz/main.aspx?cls=RozsirenySenatDetail&pID=135107.>

<www.juris.de.>

http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/general/community_code/index_fr.htm.

<http://www.legilux.public.lu/leg/textescoordonnes/...lois.../DOUANES.pdf.>

http://www.admin.ch/ch/f/rs/631_0/a75.html

http://www.admin.ch/ch/f/rs/631_0/a75.html

http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.html

<http://de.wikipedia.org/wiki/Abgabenordnung>

<www.jstor.org/stable/134059, jstor.org/stable/134059>

<http://www.jusline.de/index.php?cpid=f92f99b766343e040d46fcd6b03d3ee8&lawid=113&paid=169.>

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61990CJ0273:EN:HTML.>

www.nssoud.cz/.../0055_2As_1000_bc7ca80f_0b65_4ea8_8d57_af46cb870139_prevedeno.pdf.

Právní předpisy

Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších změn a doplňků. Úř. Věst. č. L 302 ze dne 19.10.1992.

Nařízení komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství. Úř. věst. č. L253 ze dne 11.10. 1993, s. 1).

Nařízení Rady (ES, Euratom) č. 1150/2000, kterým se provádí rozhodnutí 2000/597/ES, Euratom o systému vlastních zdrojů Společenství.

Nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95. ze dne 18. prosince 1995. o ochraně finančních zájmů Evropských společenství.

Nařízení Komise č. 312/2009 ze dne 16. dubna 2009, kterým se mění prováděcí nařízení k celnímu kodexu Společenství.

Nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 ze dne 18. prosince 1995 o ochraně finančních zájmů Evropských společenství. Úř.Věst. č. L 312, 23/12/1995.

Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 450/2008 ze dne 23. dubna 2008, kterým se stanoví celní kodex Společenství (Modernizovaný celní kodex).

Usnesení předsednictva České národní rady ze dne 16. prosince 1992 o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součást ústavního pořádku České republiky - Ústavní zákon č. 2/1993 Sb. ve znění ústavního zákona č. 162/1998 Sb.

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, jak vyplývá ze změn provedených ústavními zákony č. 347/1997 Sb., č. 300/2000 Sb., č. 395/2001 Sb., č. 448/2001 Sb., a č. 515/2002 Sb.

Zákon č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, po novele zákona č. 104/2011 Sb.

Zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 500/2004 Sb., o správním řízení, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 200/1990 Sb., o přestupcích, ve znění pozdějších předpisů.

Zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád).

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Zákona č. 65/1965 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákona 361/2000 Sb., o provozu na pozemních komunikacích a o změnách některých zákonů (dále jen zákon „o silničním provozu“).

Zákon č. 76/1927 Sb., z. a. n.

Zákon č. 114/1927 Sb., celní zákon platný po značnou část meziválečného období a v období poválečném až do roku 1954.

Vyhláška č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků; účinná od 28. 2. 1962 do 31. 12. 1992.

Vyhláška č. 162/1953 Ú.1. účinná od 8. 6. 1953 do 27. 2. 1962.

Zvláštní hmotněprávní daňový předpis, vyhláška a vládní nařízení o správním řízení č. 91/1960 Sb.